

GEISON ERIDAN ZYCH

**O PRINCÍPIO DA EFICIÊNCIA E O CONTROLE
DO GASTO DO DINHEIRO PÚBLICO**

Monografia apresentada como requisito parcial à conclusão do Curso de Bacharelado em Direito, Setor de Ciências Jurídicas, Universidade Federal do Paraná.

Orientador: Prof. Rogério Distéfano

CURITIBA

2004

TERMO DE APROVAÇÃO

GEISON ERIDAN ZYCH

***O PRINCÍPIO DA EFICIÊNCIA E O CONTROLE DO GASTO DO
DINHEIRO PÚBLICO***

MONOGRAFIA APROVADA COM REQUISITO PARCIAL PARA OBTENÇÃO DO GRAU DE BACHAREL EM DIREITO, NA FACULDADE DE DIREITO, SETOR DE CIÊNCIAS JURÍDICAS, UNIVERSIDADE FEDERAL DO PARANÁ, PELA BANCA EXAMINADORA FORMADA PELOS PROFESSORES:

Orientador:



Prof. Rogério Diséfano
Departamento de Direito Público, UFPR



Profª Abili Lázaro Castro de Lima
Departamento de Direito Público, UFPR



Prof. Angela Cássia Costaldello
Departamento de Direito Público, UFPR

Curitiba, 26 de outubro 2004.

SUMÁRIO

| | |
|---|-----------|
| RESUMO..... | IV |
| 1 INTRODUÇÃO..... | 1 |
| 2 O PRINCÍPIO DA EFICIÊNCIA..... | 3 |
| 3 O PRINCÍPIO DA EFICIÊNCIA NA DESPESA ORÇAMENTÁRIA..... | 8 |
| 4 ORÇAMENTO-PROGRAMA..... | 10 |
| 5 CUSTO – BENEFÍCIO..... | 14 |
| 6 AVALIAÇÃO E CONTROLE..... | 19 |
| 7 FISCALIZAÇÃO DA EXECUÇÃO ORÇAMENTÁRIA..... | 21 |
| 8 CONTROLE DE RESULTADOS..... | 24 |
| 9 CONTROLE INTERNO..... | 27 |
| 10 CONTROLE EXTERNO..... | 29 |
| 11 A ATUAÇÃO DOS ÓRGÃOS DE CONTROLE..... | 33 |
| 11.1 AUDITORIA OPERACIONAL..... | 34 |
| 11.2 MODALIDADES DE ATOS SUJEITOS A CONTROLE..... | 39 |
| 12 O PRINCÍPIO DA EFICIÊNCIA COMO DEFESA..... | 43 |
| 13 EFICIÊNCIA E DISCRICIONARIEDADE..... | 45 |
| 14 CONCLUSÃO..... | 49 |
| REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS..... | 51 |

RESUMO

Análise da fiscalização do gasto do dinheiro público após a inclusão da eficiência entre os princípios da Administração Pública. Apresenta a acepção do termo eficiência após sua inclusão no texto constitucional. Relaciona o planejamento orçamentário e a avaliação dos resultados para a consecução da eficiência na realização da despesa orçamentária. Apresenta as atribuições dos órgãos de controle interno e externo na fiscalização da eficiência. Expõe algumas técnicas que os órgãos de controle utilizam para verificar a eficiência. Apóia-se em julgados do Tribunal de Contas da União. Relaciona eficiência e discricionariedade.

Palavras – chave: Eficiência; Planejamento; Avaliação; Controle Interno; Controle Externo; Tribunal de Contas da União.

1. INTRODUÇÃO

O trabalho monográfico destinou-se à apreensão de algumas alterações no controle da execução orçamentária propiciadas pela edição da Emenda Constitucional n.19/98, que incluiu a eficiência entre os princípios da Administração Pública.

Desde a adição ao *caput* do artigo 37 da Constituição Federal, a eficiência é um imperativo dirigido a todas as atividades administrativas, dentre as quais a realização da despesa orçamentária.

É interessante atentar às modificações decorrentes desse novo parâmetro de controle, porque a exigibilidade de eficiência repercute inclusive no planejamento, já que a previsão é algo imprescindível à escolha da alternativa eficiente dentre as possíveis. Nesse liame, o orçamento-programa apresenta-se como elo entre a elaboração e a execução, na medida que contém dois elementos essenciais à eficiência: o planejamento e a avaliação.

O trabalho tem início na interpretação do termo eficiência tal como inserido na Constituição, já que é vocábulo oriundo da seara econômica.

Após, o tema direciona-se à fiscalização da realização das despesas orçamentárias, abordando aspectos como a avaliação do custo/benefício e a competência dos órgãos de controle interno e externo.

No tocante à implementação do controle de resultados, utiliza-se a legislação estrangeira para demonstrar que o interesse focado nesse aspecto do gasto do dinheiro público não é exclusividade nacional.

Assevera-se também a relação de complementariedade entre os princípios da economicidade e da eficiência, sendo que aquele está insculpido no texto constitucional desde a sua promulgação e pertence à seara da fiscalização do orçamento.

A verificação da eficiência é atividade recente e vem sendo implementada tanto pelos órgãos de controle interno quanto de controle externo. Merecem destaque algumas iniciativas, principalmente do Tribunal de Contas da União. Assim, são apresentadas algumas técnicas empregadas por aqueles órgãos para o aferimento do desempenho das unidades administrativas, com destaque para a auditoria operacional.

Ressalte-se que o tema da eficiência não é muito explorado na doutrina pátria. As principais considerações são encontradas em artigos de periódicos que abordam, de forma sucinta, alguns aspectos do tema.

A maior fonte de pesquisa da fiscalização da eficiência está nas decisões do Tribunal de Contas da União, que denotam a atenção dispensada à constatação dessa utilidade intrínseca da despesa orçamentária.

2. O PRINCÍPIO DA EFICIÊNCIA

A Emenda Constitucional n.19/98 acrescentou expressamente ao texto constitucional o princípio da eficiência. Aposto no *caput* do art. 37 da Constituição Federal, norteia a atuação da Administração Pública ao lado dos princípios da legalidade, da impessoalidade, da moralidade e da publicidade. A alteração do texto constitucional vem a findar a discussão doutrinária e jurisprudencial, até então existente, acerca da identificação implícita desse princípio na Constituição Federal.¹

Em sentido comum, o termo **eficiência** é sinônimo de **eficácia**², qualidade de algo que produz bons resultados, que **funciona** adequadamente ou de acordo com um padrão ou forma esperada.

Em sentido científico recebe outro significado, havendo distinção entre os termos eficiência e eficácia. Aquele significa a correta utilização dos recursos (meios de produção) disponíveis, está voltado para a melhor maneira pela qual as coisas devem ser feitas ou executadas (métodos de trabalho), ou seja, a eficiência é uma medida normativa da utilização dos recursos nesse processo. Já a eficácia enfatiza o alcance quanto aos objetivos, refere-se à efetiva consecução dos resultados desejados, é uma medida normativa do alcance dos resultados. A eficiência se relaciona com os meios; a eficácia se liga aos fins.³

A conceituação jurídica da eficiência tem origem no entendimento vigente na área econômica⁴, posto que o significado do termo começou a ser delineado na ciência econômica a partir da Revolução Industrial, quando definido como a relação entre um produto útil e aquele teoricamente possível com os meios empregados, levando em conta a relação *input/output* (insumo/produto), de forma a obter a consecução do maior benefício com o menor custo possível.

¹ MORAES, A. **Direito Constitucional**. 10ª ed. São Paulo: Atlas, 2001. p. 309

² EFICIÊNCIA. **Novo Aurélio século XXI**: o dicionário da língua portuguesa - "ação, força, virtude de produzir um efeito, eficácia".

³ CUSTODIO FILHO, U. **A Emenda Constitucional 19/98 e o princípio da eficiência na administração pública**. Revista dos Tribunais – Cadernos de Direito Constitucional e Ciência Política. ano 7, n.27, p. 209-217, abr/jun 1999.

⁴ Nesse sentido: MOREIRA NETO, D. de F.. **Curso de Direito Administrativo**: parte geral e parte especial. Rio de Janeiro: Forense, 2003. p.103; SILVA, J. A. da. **Curso de Direito Constitucional Positivo**. 19ª ed. São Paulo: Malheiros, 2001, p. 655

O entendimento da eficiência no setor público requereu algumas adaptações, posto que nesse setor nem sempre existe um insumo ou nem sempre é possível identificar um produto.

CUSTÓDIO FILHO, em comentário sobre o conteúdo jurídico-semântico do princípio da eficiência assevera a compreensão do termo eficiência em seu sentido comum, que corresponde à obrigação de o agente administrativo satisfazer as necessidades dos cidadãos (consecução dos fins) com presteza e da maneira menos dispendiosa possível para a Administração. O autor lembra que a preferência pelo sentido científico imporia ao agente administrativo somente o dever de se preocupar com o ótimo aproveitamento dos meios disponíveis, liberando-o da responsabilidade pelo cumprimento de metas.

Em defesa do entendimento do termo eficiência em seu sentido comum, CUSTÓDIO FILHO elege os seguintes argumentos, expostos aqui de maneira concisa: I – o princípio da máxima efetividade ou da interpretação efetiva, consoante o qual se há de atribuir ao texto constitucional o sentido que lhe dê maior força normativa; II – o aspecto teleológico da norma em apreço, que visa a aprimorar os métodos de trabalho e os resultados da Administração; III – o aspecto sistemático do princípio da eficiência com as outras alterações introduzidas na Constituição Federal pela EC n.19/98; IV – o princípio da indisponibilidade do interesse público, que impõe tanto do uso correto dos meios, quanto a efetiva consecução dos fins previstos na lei. Diante de tais argumentos, conclui que o termo eficiência do art. 37 da Constituição deve ser entendido como sinônimo de eficácia.⁵

A distinção entre o sentido comum e o sentido científico é interpretação que não costuma ser corrente entre os doutrinadores, de forma que o termo eficiência quase sempre é empregado em relação aos fins, como sinônimo de eficácia.

Com exceção de Celso Antonio Bandeira de Mello que se pronuncia nestes termos acerca do princípio da eficiência: “quanto ao princípio da eficiência não há nada a dizer sobre ele. Trata-se evidentemente de algo mais do que desejável. Contudo, é juridicamente tão fluído e de tão difícil controle ao lume do Direito, que mais parece um simples adorno agregado ao art. 37 ou o extravasamento de uma

⁵ CUSTÓDIO FILHO, U. op. cit. p. 214

aspiração dos que buliram no texto”.⁶ Ao se referirem ao princípio da eficiência os autores tratam-no quase que exclusivamente sob a ótica dos serviços públicos.

Vejam-se alguns comentários:

Para Helly Lopes Meirelles, “é o mais moderno princípio da função administrativa, que já não se contenta em ser desempenhada apenas com legalidade, exigindo resultados positivos para o serviço público e satisfatório atendimento das necessidades da comunidade e de seus membros”.⁷

Asseriu o referido autor que “a **verificação** da eficiência atinge os aspectos quantitativo e qualitativo do serviço, para **avaliar** do seu rendimento efetivo, do seu custo operacional e da sua real **utilidade** para os administrados e para a Administração”.⁸

José Afonso da Silva conclui seu raciocínio nestes termos: “logo, o princípio da eficiência administrativa consiste na organização racional dos meios e recursos humanos, materiais e institucionais para a prestação de serviços públicos de qualidade em condições econômicas de igualdade dos consumidores”.⁹

Para Alexandre de Moraes “o princípio da eficiência compõe-se, portanto, das seguintes características—básicas: direcionamento da atividade e dos serviços públicos à efetividade do bem comum, imparcialidade, neutralidade, transparência, participação e aproximação dos serviços públicos da população, eficácia, desburocratização e busca da qualidade”.¹⁰

A administrativista Maria Sylvia Zanella Di Pietro assim se pronuncia:

O princípio da eficiência apresenta, na realidade, dois aspectos: pode ser considerado em relação ao modo de atuação do agente público, do qual se espera o melhor desempenho possível de suas atribuições, para lograr os melhores resultados; e em relação ao modo de organizar, estruturar, disciplinar a Administração Pública, também com o mesmo objetivo de alcançar os melhores resultados na prestação de serviço público.¹¹

⁶ MELLO, C. A. B. de. **Curso de Direito Administrativo**. 13ª ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2001, p.75

⁷ MEIRELLES, H. L. **Direito Administrativo Brasileiro**. 22ª ed. São Paulo: Malheiros, 1997, p. 90

⁸ Ibid., p. 90-91

⁹ SILVA, J. A. da. **Curso de Direito Constitucional Positivo**. São Paulo: Malheiros, 2001, p.655-656

¹⁰ MORAES, op. cit., p. 313

¹¹ DI PIETRO, M. S. Z. **Direito Administrativo**. 16ª ed. São Paulo: Atlas, 2003, p.83

A atenção dispensada à modalidade do serviço público, dentre as três principais atividades administrativas do Estado (atividades de coação ou polícia administrativa, persuasão ou fomento e prestação de serviço), tem origem nos motivos que desencadearam a nova redação do *caput* do art. 37.

A Mensagem Presidencial n.886/95, convertida em Proposta de Emenda Constitucional n.173/95 e, posteriormente, aprovada como Emenda Constitucional n.19, trazia em sua exposição de motivos suas pretensões, dentre elas “incorporar a dimensão de eficiência na administração pública: o aparelho de Estado deverá se revelar apto a gerar mais benefícios, na forma de prestação de serviços à sociedade, com os recursos disponíveis, em respeito ao cidadão contribuinte” e “ênfase na qualidade e o desempenho nos serviços públicos: a assimilação, pelo serviço público, da centralidade do cidadão e da importância da contínua superação de metas desempenhadas, conjugada com a retirada de controle e obstruções legais desnecessários, repercutirá na melhoria dos serviços públicos”.¹²

O projeto de emenda constitucional sofreu críticas em sua redação original. Então, ao final dos trabalhos optou-se por registrar no *caput* do art.37, entre os princípios da administração pública, a expressão “eficiência” em vez de “qualidade dos serviços prestados”. Argüiu-se a impropriedade da redação original por incluir entre os princípios gerais da administração, princípio atinente a apenas a um setor da administração pública, quando os demais princípios do *caput* do art. 37 ostentam alcance geral.¹³

De uma breve leitura da Mensagem Presidencial depreende-se que apesar de haver a mudança redacional do dispositivo o ânimo legislativo dirigiu-se ao serviço público, o que é corroborado pela análise das demais alterações feitas pela emenda constitucional.

Independentemente da causa originária da alteração do texto constitucional, o princípio da eficiência está incorporado à Lei Maior e dirige-se a todas as atividades da administração pública, sem a necessidade de qualquer regulamentação infraconstitucional para começar a vigor.

A noção de eficiência, portanto, não se adapta a conceito estanque, contido em elementos como perfeição, rendimento, maximização dos resultados, dever de boa administração, bom préstimo, desburocratização, rapidez, metas... e uma infinidade de adjetivos pouco proveitosos.

¹² MORAES, op. cit. , p. 312-313

¹³ MODESTO, P. **Notas para um debate sobre o princípio da eficiência**. Revista Boletim de Direito Administrativo, ano 16, nº 11, p. 834, nov. 2000. São Paulo: NDJ,

Para compreender o que seja uma atuação eficiente do ponto de vista jurídico, há de se conjugar em cada situação duas dimensões:

- a) dimensão da racionalidade e otimização no uso dos meios;
- b) dimensão da satisfatoriedade dos resultados da atividade administrativa pública.¹⁴

Dimensões contidas na própria conceituação do termo eficiência, tal como entendido em sua significação usual.

¹⁴ Ibid., p. 835

3. O PRINCÍPIO DA EFICIÊNCIA NA DESPESA ORÇAMENTÁRIA

O *caput* do artigo 37 da Constituição Federal impõe a obediência aos princípios da legalidade, impessoalidade, moralidade, publicidade e eficiência pela administração pública direta e indireta de qualquer dos Poderes da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios.

Para compreender a extensão da aplicabilidade do artigo é necessário entender a acepção de administração pública.

A doutrina utiliza a expressão “**administração pública**” em dois sentidos.¹⁵ Em sentido subjetivo, formal ou orgânico para designar os entes que exercem a atividade administrativa. Em sentido objetivo, material ou funcional para designar a natureza da atividade exercida por aqueles entes. Materialmente, a administração pública corresponde à atividade administrativa atribuída predominantemente ao Poder Executivo. Formalmente, abrange todos os entes, de qualquer dos Poderes, aos quais a lei atribui o exercício da função administrativa.

Consoante José Afonso da Silva,

O artigo 37 da Constituição emprega a expressão administração pública nos dois sentidos. Como conjunto orgânico, ao falar em Administração Pública direta e indireta de qualquer dos Poderes da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios. Como atividade administrativa, quando determina sua submissão aos princípios de legalidade, impessoalidade, moralidade, publicidade, eficiência, da licitação e os de organização de pessoal administrativo.¹⁶

Então, qualquer dos Poderes submeter-se-á ao princípio da eficiência quando exercer atividade administrativa, uma vez que a atividade jurisdicional e a produção legislativa possuem regras distintas.

Conforme a Constituição Federal, o orçamento público possui natureza de lei e submete-se ao processo legislativo. Há uma proposta encaminhada pelo Executivo ao Legislativo que a apreciará nas duas Casas e depois a devolverá ao Executivo para a sanção presidencial e publicação.

Aprovada a lei orçamentária, há um plano de governo estabelecido e recursos disponibilizados. Houve a adequação entre as receitas e as despesas e aos créditos orçamentários foram consignadas dotações.

¹⁵ DI PIETRO, op. cit., p. 186

¹⁶ SILVA, op. cit., p. 639

Na etapa posterior, a ação governamental expressa na lei orçamentária adquire natureza financeira na forma de recursos que ingressam ou deixam o caixa central.

A realização da despesa orçamentária significa o dispêndio dos recursos orçados. Há uma série de exigências que antecedem o egresso do dinheiro, como a constatação da exigibilidade ou inexigibilidade de licitação e as fases de empenho, liquidação e pagamento. Tudo em conformidade com as prescrições legais, tem-se o aperfeiçoamento da despesa pública.

Bem, até o momento da publicação da lei orçamentária houve atividade legislativa. A realização da despesa orçamentária em consonância com o disposto na lei orçamentária é ato administrativo. Segundo Maria Sylvia Zanella Di Pietro, “ato administrativo é a declaração do Estado ou de quem o represente, que produz efeitos jurídicos imediatos, com observância da lei, sob regime jurídico de direito público e sujeita a controle pelo Poder Judiciário”.¹⁷

Sendo ato administrativo, a realização da despesa deve pautar-se pelos princípios da administração pública. A eficiência verifica-se no emprego dos recursos orçamentários disponibilizados para a atuação estatal, e é nesse momento que se analisará o aspecto da utilidade intrínseca da despesa orçamentária.

Na execução das despesas orçamentárias interessa a otimização do gasto, o emprego dos recursos de forma planejada, com o intuito de obter o máximo proveito e atingir metas preestabelecidas, portanto, é nesse momento que a eficiência é passível de verificação.

Se é certo que a eficiência é verificável com a superveniência de um resultado, também é certo que o planejamento contribui para alcançá-la, ao prever situações e traçar alternativas. Um dos instrumentos que atenta a esses elementos é o orçamento – programa.

¹⁷ DI PIETRO, op. cit., p. 189

4. ORÇAMENTO – PROGRAMA

Tem origem no orçamento de desempenho (*performance budget*), sistema experimentado pelos norte-americanos durante a Segunda Guerra Mundial e recomendado para adoção em todo o serviço público daquele país pela Primeira (1949) e Segunda (1955) Comissão Hoover.¹⁸

No final dos anos 50 e início dos anos 60, a Organização das Nações Unidas-ONU, por meio de alguns órgãos, patrocinou reuniões e debates acerca do sistema orçamentário implantado nos EUA visando a sua assimilação pelas equipes de orçamento dos países - membros. Em 1965, foi publicado “*A manual for Program and Performance Budgeting*” elaborado pela ONU.¹⁹

GIACOMONI cita documento da ONU, datado de 1959, em que o orçamento – programa era conceituado como:

um sistema em que se presta atenção às coisas que um governo realiza mais do que às coisas que adquire, tais como serviços pessoais, provisões, equipamentos, meios de transporte etc., não são naturalmente, ~~senão~~ meios que emprega para o cumprimento de suas funções. As coisas que um governo realiza em cumprimento de suas funções podem ser estradas, escolas, terras distribuídas, casos tramitados e resolvidos, permissões expedidas, estudos elaborados ou qualquer das inúmeras coisas que podem ser apontadas. O que não fica claro nos sistemas orçamentários é esta relação entre coisas que o governo adquire e as coisas que realiza.²⁰

O conceito apresentado pela ONU não é técnico, nem poderia sê-lo. O Órgão reúne-se a fim de discutir problemas e eleger medidas a nível global e não para criar conceitos. Porém, nesse excerto podem ser observadas duas preocupações, a primeira refere-se ao uso dos recursos orçamentários e a segunda remete aos critérios de avaliação e acompanhamento da execução orçamentária.

Ao mencionar “um sistema em que se presta atenção às coisas que um governo realiza mais do que às coisas que adquire”, está-se enfatizando a consecução dos fins estabelecidos pela administração pública. Interessa o emprego dos meios (coisas que adquire) na medida que a administração pública os utiliza para atingir metas e objetivos fixados. Nesse sentido, o orçamento-programa deve

¹⁸ GIACOMONI, J. **Orçamento público**. São Paulo: Atlas, 1997, p. 152

¹⁹ Id.

²⁰ MARTNER, G. **Planificación y presupuesto por programas**. 4 ed. México: Siglo Veintinuno, 1972, p. 195 apud GIACOMONI, op. cit. , p. 152-153.

apresentar-se como uma técnica orçamentária destinada ao planejamento do gasto, de forma a conformar variantes (tempo, mão-de-obra, material, benefícios, custo) sempre em relação às metas e aos objetivos eleitos.

Ao final da citação lê-se “o que não fica claro nos sistemas orçamentários é esta relação entre coisas que o governo adquire e as coisas que realiza”. É uma crítica aos métodos orçamentários mais usados, nos quais sobressai o aspecto contábil do orçamento. Nesses valoriza-se apenas a exatidão do valor gasto, para atender ao equilíbrio receitas – despesas.

A relação entre os meios empregados e as realizações do governo pode ser identificada na classificação orçamentária. A classificação consiste em agrupar elementos semelhantes, consoante critérios estabelecidos pelos órgãos de governo, dentro de uma das contas orçamentárias, já que a conta é o elemento básico de qualquer classificação orçamentária.

O texto da ONU é correto. Conforme o método de classificação adotado não é possível aferir as realizações advindas dos recursos orçamentários utilizados. Não há possibilidade de relacionar custo e benefício.

Exemplo de classificação das despesas²¹ que impede uma visão global das finalidades do governo é a institucional. A finalidade principal dessa classificação é evidenciar as unidades administrativas responsáveis pela execução das despesas. Importa verificar se os órgãos administrativos gastam os recursos em conformidade com a programação orçamentária.²² Portanto, a avaliação da finalidade dos gastos e da consecução de resultados é trabalho incompatível com tal modalidade de classificação.

Assim, a segunda preocupação no conceito das Nações Unidas é a possibilidade de acompanhamento e avaliação do uso dos recursos. Deve-se deduzir e quantificar o volume aproximado de recursos necessários para atingir determinado fim e então concluir se é razoável a relação.

As duas preocupações identificadas (o planejamento e a avaliação), constituem o cerne do orçamento-programa. A doutrina encarrega-se de esmiuçá-los.

²¹ GIACOMONI cita as classificações: institucional, funcional, por programas e segundo a natureza.

²² GIACOMONI, op. cit. , p. 93

Há autores²³ que para explicar o orçamento-programa, elencam como elementos essenciais ou condições de aplicabilidade: I – avaliação e comparação entre diversos programas possíveis; II – medição entre esforços dispendidos e produto final; III – minimização dos custos necessários para a obtenção dos resultados; IV – avaliação periódica (intervalos de tempo reduzido) e projeção diferida das ações governamentais (programas de duração superior a um exercício financeiro); V – indicação dos objetivos e dos propósitos perseguidos...

Há de se convir que esses elementos são desdobramentos do planejamento dos gastos e da avaliação dos resultados. Podem ser apresentados de forma compacta ou muito pormenorizadamente sem alterar o sentido do orçamento-programa.

A compreensão do que seja o orçamento-programa não se resume aos seus elementos. Planejar e avaliar não são fins, são ferramentas do orçamento-programa, são os meios dessa técnica de elaboração e de execução orçamentárias.

Afinal por que a sua adoção foi sugerida até mesmo pela ONU, há anos?

A técnica do orçamento-programa foi estruturada para assegurar a consecução de um propósito: a eficiência no gasto do dinheiro público. Noção de eficiência tal como apresentada no primeiro capítulo deste trabalho (item 2), ou seja, contemplando a racionalidade e a otimização no uso dos meios em relação aos fins perseguidos.

O propósito é a eficiência e não medir a eficiência de cada unidade administrativa e globalmente do governo.²⁴ Se o objetivo fosse este, a análise de diversas propostas, com a escolha da mais racional perderia sentido. Só interessaria a avaliação como indicador estatístico.

É o foco na eficiência e a estruturação do orçamento-programa de forma a concebê-la que fez com que tal técnica orçamentária tenha sido implantada e aprimorada desde a sua criação.

²³ Nesse sentido GIACOMONI, op. cit. e SILVA, F. A. R. da. **Finanças Públicas**. 2ª ed. São Paulo:Atlas, 2001

²⁴ MARTINS, J. F.. **O orçamento-programa e suas implicações**. Revista de Informação Legislativa. Senado Federal. ano 16, nº 61, jan/mar 1979, p.145

Não obstante, o emprego do orçamento-programa às vezes funciona como orçamento sob a forma de programa, em que se verifica apenas a classificação das contas em programas.

Registre-se que o orçamento-programa contribui para o alcance do grau máximo de aproveitamento. Entretanto, ao proceder à avaliação e ao controle da eficiência os órgãos tomarão por base a execução e aquela teoricamente possível com os meios empregados.

Os resultados advindos do orçamento-programa, portanto, são dados a serem utilizados na elaboração do próximo orçamento.

5. CUSTO – BENEFÍCIO

A escolha e a implantação de programas exige estudos prévios, em que serão determinadas as formas mais eficientes de utilização dos recursos. A análise consiste em estimar o volume de recursos do orçamento e em alocá-los entre projetos alternativos, verificando quais trariam maior proveito, porque a verificação da eficiência só é possível mediante avaliações. Para quantificá-la faz-se necessário medir os recursos empregados e os benefícios advindos.

A avaliação ocorre em várias fases do processo orçamentário. Há a avaliação prospectiva - ~~realizada no momento da elaboração do orçamento~~; a avaliação concomitante - simultânea à execução orçamentária; a avaliação posterior - os resultados são tomados em sua totalidade.²⁵

A prospectiva se insere na fase de planejamento orçamentário. As decisões dos órgãos e unidades orçamentárias pautam-se na repercussão, que hipoteticamente, determinada escolha terá. Há os meios, escolhem-se os fins e avaliam-se as formas de dispor aqueles em relação a estes.

Aprovado o orçamento, os recursos possuem destinação específica. Estão distribuídos conforme a discricionariedade dos Poderes Executivo e Legislativo assentada em análises prospectivas. Cada unidade gestora dispõe de dotação para programas, atividades, projetos, objetos de despesa, conforme a previsão feita durante a elaboração do orçamento.

A avaliação concomitante ocorre no momento em que é executado o orçamento. Estabelece-se relação entre o disposto no documento orçamentário e o verificado a intervalos periódicos antes do término do exercício financeiro ou do final da duração do programa.

Após a análise em etapas, dá-se a avaliação posterior. A execução da despesa orçamentária é aferida em sua totalidade. O orçamento previsto e o realizado são tomados globalmente para efeitos de avaliação.

Do exposto decorre que a eficiência só pode ser aferida mediante avaliação comparativa. Para verificar a eficiência da medida escolhida faz-se um juízo

²⁵ Essa divisão temporal da avaliação foi tomada por analogia às espécies de controle da execução orçamentária.

comparativo. A comparação pode basear-se em dados estatísticos, teses, estudos, projeções, experiências, porém, sempre há um parâmetro.

Eleito um caminho, só se pode avaliar a eficiência frente a outra possibilidade apresentada, mesmo que considerada abstratamente nas mesmas condições. Além disso, para verificação da eficiência é imprescindível um resultado ocorrido ou formulado.

A dificuldade enfrentada consiste em decidir que custos e benefícios são relevantes e como avaliá-los. Nesse sentido, é interessante atentar a algumas categorias apresentadas por MUSGRAVE.²⁶

Para os autores, os benefícios e custos podem ser reais ou pecuniários. Os reais dividem-se em diretos ou indiretos, tangíveis ou intangíveis, finais ou intermediários e internos ou externos.

Os custos e benefícios pecuniários decorrem da análise da repercussão de uma medida para a sociedade como um todo. A intervenção estatal por meio da prestação de serviços públicos, da construção de obras públicas ou da intervenção econômica sempre implica em ganhos para alguns indivíduos e prejuízo para outros, de modo que os resultados devem ser contrabalançados.

Os benefícios e custos reais são aferidos pelos consumidores finais do projeto público. Refletem um aumento no bem-estar da comunidade que deve ser comparado com os custos reais, decorrentes do desvio de recursos de outros usos alternativos.

Os benefícios e custos reais diretos são os relacionados com o principal objetivo de um projeto, enquanto os indiretos correspondem ao subproduto. Assim, um programa educacional pode ser direcionado para melhorar a qualificação profissional do estudante, mas também pode reduzir a necessidade de programas contra a delinquência.

Tangíveis são os custos e benefícios que podem ser avaliados no mercado, enquanto os intangíveis não se adequam a esse tipo de avaliação. Por exemplo, são tangíveis os serviços prestados por meio de uma empresa pública cujos bens e serviços são negociados no mercado, ou ainda, aqueles que poderiam ser executados pelo sistema de mercado como a construção de moradias. Há benefícios

²⁶ MUSGRAVE, R. A.; MUSGRAVE, P. B. **Finanças Públicas: teoria e prática**. RJ:Campus, 1980, p.133/138

que não se adequam a esse tipo de avaliação como os advindos da Defesa Nacional, pois são intangíveis.

A divisão em categorias finais e intermediárias presta-se a avaliar os benefícios conforme os resultados imediatos ou mediatos. Assim, há benefícios finais quando da construção de um parque e há benefícios intermediários na implantação de programa de vacinação, na medida que visa a diminuir gastos futuros com o tratamento de doentes.

Há ainda a distinção entre os custos e os benefícios conforme a região em que incidem. Podem ser internos quando repercutem apenas na localidade em que se desenvolve o projeto ou externos quando ultrapassam os limites regionais.

A classificação exposta auxilia na determinação dos programas na medida que propicia visão sistematizada de custos e benefícios. Mas a chave da avaliação consiste na determinação da unidade de medida do programa.

A unidade de medida é o valor de referência a ser tomado para quantificar um programa. “É um dos pressupostos básicos de um orçamento-programa e indispensável para o controle de realização de projetos e atividades”.²⁷ Por exemplo, em um projeto de alfabetização a unidade de medida pode ser o número de alunos alfabetizados e aprovados; num projeto de atualização de bibliotecas, o número de obras e periódicos adquiridos.

A preocupação com esses critérios de avaliação não é novidade. A lei n. 4.320²⁸ já criou algumas regras. No inciso III do art. 75 daquele diploma consta que o controle da execução orçamentária compreenderá o cumprimento do programa de trabalho expresso em termos monetários e em termos de realização de obras e prestação de serviços. O art. 79 dispõe que tal controle caberá ao órgão incumbido da elaboração da proposta orçamentária ou a outro indicado na legislação que o fará, quando for o caso, em termos de unidade de medida previamente estabelecida para cada atividade.

²⁷ MACHADO JÚNIOR, J. T. e REIS, H. da C. **A lei 4.320 comentada**. p. 144.

²⁸ BRASIL. Lei n. 4.320, de 17 de março de 1964. Estatui normas de direito financeiro para elaboração e controle dos orçamentos da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal. DOFC 23/03/1964, p. 2745, col. 1, DOU.

O controle referido vai além da verificação da legalidade da execução orçamentária. Requer a análise do cumprimento do programa de trabalho em termos físico-financeiros expresso em resultados.

A Constituição Federal de 1988 recepcionou a lei n. 4.320 e consagrou a avaliação no artigo 74 do texto constitucional. Estabelece como algumas das atribuições do controle interno: I) avaliar o cumprimento das metas previstas no plano plurianual, a execução dos programas de governo e os orçamentos da União; II) comprovar a legalidade e avaliar os resultados, quanto à eficácia e eficiência da gestão orçamentária, financeira e patrimonial nos órgãos e entidades da administração federal, bem como da aplicação de recursos públicos por entidades de direito privado.

Vê-se nesses dois incisos a preocupação com a avaliação dos resultados que devem ser confrontados com as metas²⁹ previstas no momento da elaboração do orçamento. O inciso II do art. 74 da CF elenca dois critérios para a verificação: a eficácia e a eficiência da gestão, ou seja, a consecução dos fins e a correta disposição dos meios.

A relação recursos – benefícios ou meios – fins desperta a atenção do administrador devido à escassez dos recursos. Nesse sentido, foi editado em 1998 o Decreto n. 2.829³⁰ que regulamenta os programas governamentais.

Segundo o diploma, os programas deverão ser concebidos com características próprias de cada esfera (União, Estados e Municípios) e deverão apresentar alguns requisitos (art. 2º), dentre os quais: indicador que quantifique a situação que o programa tenha por fim modificar, metas correspondentes aos bens e serviços necessários para atingir o objetivo e regionalização das metas.

A lei de responsabilidade fiscal³¹ também enfatiza a verificação dos resultados, e em diversos artigos³² alude à avaliação e às metas. No art. 4º, inciso I, alínea “e”, dispõe que a lei de diretrizes orçamentárias conterá normas relativas ao

²⁹ A lei n. 4.320 define o termo metas em seu art. 25, par. único, como “os resultados que se pretende obter com a realização de cada programa.

³⁰ BRASIL. Decreto n. 2.829/98. Estabelece normas para a elaboração do plano plurianual e dos orçamentos da União, e dá outras providências. DOFC 30/10/1998, p. 9, col. 2, DOU.

³¹ BRASIL. Lei Complementar n. 101, de 4 de maio de 2000. Estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal e dá outras providências. DOFC 05/05/2000, p. 01, col. 1, DOU.

³² Art. 4º, I, “e”; art. 4º, § 1º; art. 4º, § 2º; art. 5º, I; art. 9º, caput; art. 59, § 1º, V e art. 67

controle de custos e à avaliação dos resultados dos programas financiados com recursos dos orçamentos. Tal dispositivo inclusive amplia a matéria a ser tratada na lei de diretrizes orçamentárias, tal como exposta no art. 165, § 2º da CF.

Com base nesses artigos e nas demais disposições da lei de responsabilidade fiscal, JACOBY FERNANDES asseriu que os Tribunais de Contas tiveram reforçado o direito-dever de recomendar aos órgãos jurisdicionados a instituição de uma estrutura de custos. O autor ainda enfatiza que “agora há motivos para os Tribunais de Contas sobrestarem a execução de programas, caso não estejam acompanhados da estrutura de custos e, se for o caso, de custo-benefício, ou mesmo custo-efetividade”.³³

A produção legislativa sobre a matéria reflete a atenção que lhe é destinada. Não poderia deixar de ser diferente uma vez que os recursos alocados são insuficientes frente às necessidades públicas e a majoração dos tributos não é bem aceita pelos contribuintes.

Assim, a produção normativa e a implementação de mecanismos de avaliação e controle orçamentários apresentam-se não apenas como expressão de racionalidade, mas também como alternativa na busca do equilíbrio receitas – despesas.

³³ FERNANDES, J. U. J.. **Responsabilidade fiscal, questões práticas na função do ordenador de despesas; na terceirização da mão-de-obra; na função do controle administrativo**. 2ª ed. rev., atual. e ampl. Brasília: Brasília Jurídica, 2002, p. 137

6. AVALIAÇÃO E CONTROLE

Ao ler a legislação que trata da fiscalização da execução orçamentária observa-se o emprego dos termos avaliação e controle.

Dentre as acepções encontradas no dicionário para esses vocábulos, avaliar significa determinar a valia ou o valor; fazer idéia de, supor; ou fazer a apreciação. Controle corresponde à fiscalização exercida sobre as atividades de pessoas, órgãos, departamentos, ou sobre produtos, para que tais atividades ou produtos não se desviem das normas preestabelecidas.³⁴

Em vocabulário jurídico, a finalidade da avaliação é determinar exatamente o justo preço da coisa, dentro do qual se compreende o valor que se deve atribuir, em face das utilidades que o próprio bem possa representar.³⁵ Controle é vocábulo admitido inicialmente na técnica comercial, para indicar a inspeção ou exame, que se processa nos papéis ou nas operações, registradas nos estabelecimentos comerciais. Significa, pois, a fiscalização organizada dentro do próprio estabelecimento para controlar todos os negócios que se vão realizando, seja por meio das conferências imediatas, seja por meio de registros especiais, que vão anotando tudo o que se vai fazendo.³⁶

É interessante observar na legislação que trata da fiscalização da execução orçamentária o emprego dos termos. Ao referir-se ao cumprimento das metas ou à consecução dos objetivos dos programas, usa-se “avaliação”. Ao fazer menção à aplicação de recursos repassados pela União ou à nomeação para cargos, emprega-se “controle”. Porque só é passível de avaliação algo quantificável e só se pode controlar algo submetido a regras e passível de exigibilidade.

Para ser objeto de controle, grosso modo entendido como a atividade de conferência, é necessária a existência de lei a impor um comportamento ou conduta. Para a eficiência transformar-se em imperativo foi necessária a superveniência de dispositivo legal erigindo-a a princípio.

³⁴ AVALIAÇÃO, CONTROLE. **Novo Aurélio século XXI: o dicionário da língua portuguesa.**

³⁵ AVALIAÇÃO. SILVA, De P. e. **Vocabulário jurídico.** v. 1 . Rio de Janeiro: Forense, 1997, p. 258

³⁶ CONTROLE. *Ibid.* , p. 557

Antes da EC n.19/98, o dispositivo legal que mais se aproximou do princípio da eficiência na administração pública foi o dec.-lei 200/67³⁷, em que alguns autores como Helly Lopes Meirelles³⁸ identificaram o “dever de eficiência”.

Até 1998 a Constituição Federal referia-se à eficácia e à eficiência ao tratar das atribuições do controle interno no art. 74. Não havia referência expressa à eficiência como imperativo de toda a atuação da administração pública. A eficiência existia como aspecto a ser medido quando da avaliação da execução orçamentária pelo controle interno.

Com a Emenda Constitucional acrescentando a eficiência aos princípios norteadores da administração pública, há regra expressa a ser observada pelos administradores. Então, a eficiência passa a ser objeto de controle pelos órgãos interno e externo.

Como princípio, a eficiência deve ser controlada, isto é, exigida, cobrada e não simplesmente avaliada, pois a avaliação é estágio antecedente e necessário ao controle desse aspecto na realização da despesa orçamentária.

³⁷ BRASIL. Dec.-lei n. 200/67. Dispõe sobre a organização da Administração Federal, estabelece diretrizes para a reforma administrativa e dá outras providências.

³⁸ MEIRELLES, op. cit., p. 90-91

7. FISCALIZAÇÃO DA EXECUÇÃO ORÇAMENTÁRIA

Na Constituição Federal de 1988 a fiscalização orçamentária tem sua disciplina geral nos arts. 70 a 74. Diz-se geral porque os dispositivos tratam da conferência no âmbito da União.

Nos termos do art. 75 da CF as normas estabelecidas na seção (arts. 70 a 75) aplicam-se, no que couber, à organização, composição e **fiscalização** (grifei) dos Tribunais de Contas dos Estados e do Distrito Federal, assim como dos Tribunais e Conselhos de Contas dos Municípios.

Consoante o exposto, as regras **aplicáveis** ao Tribunal de Contas da União devem ser transpostas aos demais Tribunais de Contas no que forem compatíveis com a organização dos entes federativos. Assim, por exemplo, o Tribunal de Contas do Estado estará subordinado à Assembléia Legislativa e não ao Congresso Nacional. Já a atividade de fiscalização expressa nos incisos do art. 71 pode ser transposta aos demais entes com pequenas alterações.

O art. 24 da Constituição dispõe que compete à União, aos Estados e ao Distrito Federal legislar concorrentemente sobre: II – orçamento. Competindo à União legislar as normas gerais (§1º), com competência legislativa suplementar dos Estados (§2º).

Para entender o limite da regra do art. 24 da CF é preciso atentar à noção de orçamento público pretendida pelo legislador, pois é vocábulo de significação plúrima. Dependendo do contexto em que é empregado sobressai algum de seus aspectos: político, jurídico, contábil, econômico, financeiro, administrativo... Ainda pode ser usado a significar o documento orçamentário ou a lei orçamentária anual.

A interpretação do referido dispositivo liga-se à noção de orçamento público após o surgimento do orçamento-programa, ou seja, tal como expresso na Constituição compreende o planejamento, a programação, a execução, a avaliação e a fiscalização. Porque, desde então, o orçamento público é integrado de forma sistêmica por todos aqueles objetivos.

Nesse liame, apenas a matéria orçamentária que não tiver sido tratada pela Constituição Federal e não estiver em conflito com esta pode ser objeto da legislação estadual ou municipal. “O certo é que, ao determinar o constituinte que as leis ordinárias e a Constituição Estadual subordinam-se aos princípios da CF,

declara-os subordinados a todos os princípios, inclusive àqueles em que a União interfere na ação dos Estados por determinação da Lei Maior”.³⁹

Então, pode-se dizer que a disciplina elementar da fiscalização está nos arts. 70 a 74 da Constituição Federal, apesar de os dispositivos referirem-se à União e ao Tribunal de Contas da União.

A lei de responsabilidade fiscal também traça normas gerais e estabelece no parágrafo segundo do artigo 1º a obrigatoriedade da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios adequarem-se aos seus imperativos. Nessa lei, por exemplo, observa-se no art. 59 a referência a Tribunais de Contas em sentido genérico, abrangendo os órgãos de controle externo de todas as esferas da federação. A referência ao Tribunal de Contas da União é expressa e exclui os demais órgãos. Então, a lei complementar 101/2000 esmiuçou o constante no texto constitucional.

Observe-se que a disciplina básica do sistema de fiscalização constitucional tem seu delineamento no *caput* do art. 70 da Constituição, ao preceituar que: “A fiscalização contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial da União e das entidades da administração direta e indireta, quanto à legalidade, legitimidade, economicidade, aplicação das subvenções e renúncia de receitas, será exercida pelo Congresso Nacional, mediante controle externo, e pelo sistema de controle interno de cada poder.”

O núcleo do dispositivo é a fiscalização, atuação de conferência e de conformidade, portanto pode ser transposto para os demais entes da federação sem prejuízo. Qualquer dos entes (União, Estados, Distrito Federal e Municípios) deve observar as normas gerais e os princípios da legalidade, da legitimidade, da economicidade e da eficiência.

Aplicando o exposto às despesas públicas, consiste a fiscalização em averiguar se cada uma das despesas realizadas está prevista no orçamento e se cabe na respectiva dotação. O que não quer dizer que não se deva averiguar simultaneamente – e de fato se averigua – se cada uma das despesas obedece aos restantes requisitos legais; isto é, se a lei permite realizá-las, e se o permite nos termos em que se fez.

³⁹ BASTOS, C. R. e MARTINS, I. G. **Comentários à Constituição do Brasil**, v.3, t. 2. p. 85-86.

A fiscalização da execução orçamentária pode ser implementada de várias maneiras. Nesse sentido, o legislador opta pelas modalidades que entender mais convenientes aos interesses políticos, sociais, econômicos, técnicos.

Na Constituição de 1988 optou-se por expressar a fiscalização orçamentária quanto ao posicionamento do órgão controlador: o controle externo, efetuado por órgãos não envolvidos diretamente na execução orçamentária e o controle interno, realizado pelo próprio órgão gestor dos recursos orçamentários.

O controle interno tem sua linha mestra traçada no art. 74 da CF. O dispositivo elucida alguns aspectos a serem respeitados, e fixa metas quando do desenvolvimento do controle interno em cada um dos Poderes. O texto da Lei Maior é teleológico. Há a fiscalização interna a ser implementada para a consecução dos fins ali apostos, no entanto, o meio operacional para tal compete principalmente à lei infraconstitucional e à regulação pelos próprios órgãos gestores do dinheiro e bens públicos.

Analisando a legislação existente, observa-se que o regramento do controle externo é mais detalhado e robusto, pois predomina o controle sobre a avaliação. Já no controle interno sobressai a avaliação, fato identificado inclusive no texto da Lei Maior, o qual estatui no §1º do art. 74, que os responsáveis pelo controle interno ao tomarem ciência de qualquer irregularidade ou ilegalidade, darão ciência ao Tribunal de Contas da União, sob pena de responsabilidade solidária.

8. CONTROLE DE RESULTADOS

Os orçamentos apresentam-se como instrumento de ação governamental. Por meio do orçamento o administrador público direciona os recursos aos setores ou às atividades a serem desenvolvidos conforme seu juízo de valor. Para tanto deve traçar um plano de ação orientado por objetivos, meios para atingi-los e prazos.

Uma vez preparado e aprovado o orçamento, tem início sua execução. É a fase da realização do planejado, de confirmação ou não da sua exeqüibilidade. É na execução que os resultados previstos são mensurados no campo da faticidade.

Após a execução, tem-se o acompanhamento e a avaliação. Aquele tem por objetivo a coleta de dados relativos ao comportamento ou andamento dos programas, durante a realização dos mesmos. A avaliação se dá posteriormente ao acompanhamento. Ela possibilita a análise do desempenho após a execução dos programas. Nessa etapa há a quantificação dos resultados, verifica-se a razão custo-benefício e mede-se a consecução dos objetivos pretendidos.

A quantificação das realizações da administração pública pelos órgãos de fiscalização da execução orçamentária chama-se controle de resultados ou controle global. “O controle de resultados, assim, é uma apreciação abrangente, uma síntese axiológica, terminal, cujo objetivo não consiste em aperfeiçoar a atividade administrativa (já consumada), mas em criar um pressuposto, um juízo valorativo, para o ulterior aperfeiçoamento, finalístico e funcional, de atividade administrativa futura”.⁴⁰

O fragmento compreende o controle de resultados *a posteriori*, (avaliação), e o controle concomitante (acompanhamento). Em qualquer dos casos só é possível haver o aperfeiçoamento para atividades futuras, com a diferença de que no acompanhamento pode dar-se a alteração ainda no próprio programa ou contrato em execução.

Os resultados são identificáveis a partir do início da execução do orçamento, pois só então há dispêndios com vistas e um fim imediato ou mediato. Antes dessa fase só existem projeções.

⁴⁰ GUALAZZI, E. L. B. **Regime jurídico dos tribunais de contas**. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 1992, p. 55

Então, se há preocupação com os resultados, há preocupação com a eficiência na execução da despesa orçamentária aferida por meio do acompanhamento e da avaliação.

Como só é assimilado aquilo que é passível de imposição ou de exigência, o controle de resultados vem sendo erigido às atribuições dos órgãos de controle da execução orçamentária.

A análise da eficiência do gasto público há muito tempo é tema de debate. No III Congresso Latino-Americano de Entidades Fiscalizadoras Superiores, realizado em Bogotá, Colômbia, no ano de 1972, o então Ministro do Tribunal de Contas da União, Victor Amaral Freire, em consonância com um dos temas do congresso propugnou pela implementação do “controle de resultados” e mencionou o avanço propiciado pelo decreto-lei 200/67.⁴¹

No direito comparado, também há a apreensão à verificação dos resultados.

Na Grã-Bretanha, o Controlador Geral (instância da Comissão Parlamentar sobre Despesa Pública), mediante o controle denominado “rendimento do dinheiro”, toma em consideração aspectos atinentes à economicidade, à eficácia da gestão, à política adequada de preços e tributos e à comparação dos resultados e dos objetivos.⁴²

Os Estados Unidos da América adotaram o controle global após a Segunda Guerra Mundial, consolidado juridicamente por textos legais de 1972, com fundamento nos princípios de economicidade, eficiência e resultados dos programas administrativos.⁴³

A Constituição espanhola, de 27 de dezembro de 1978, em seu artigo 103 estabelece que “A administração pública serve com objetividade aos interesses gerais e atua de acordo com os princípios de eficácia, hierarquia, descentralização, desconcentração e coordenação, com obediência plena à lei e ao Direito”.⁴⁴ Ao referir-se aos gastos públicos, no artigo 31 dispõe: “2. El gasto público realizará una

⁴¹ FREIRE, V. A. **Controle de resultados**. Revista do Tribunal de Contas da União, ano III, n.3, 1972, p. 57-65

⁴² GUALAZZI, op. cit. , p. 56

⁴³ Ibid. , p. 57

⁴⁴ MORAES, op. cit. , p. 310

asignación equitativa de los recursos públicos, y su programación y ejecución responderán a los criterios de eficiencia y economía”.⁴⁵

No direito português, Alfredo José de Souza, então Conselheiro Presidente do Tribunal de Contas de Portugal, no III Encontro dos Tribunais de Contas da Comunidade dos Países de Língua Portuguesa, realizado em Maputo, em outubro de 1997, comentou em seu texto a promulgação da Nova Lei de Bases do Tribunal de Contas português, lei 98/97 de 26 de agosto daquele ano.

Dentre as inovações daquela lei, asseverou os princípios em que a mesma se assenta, dentre os quais:

a adopção de critérios de economia, ~~eficácia e eficiência~~ para apreciar a gestão dos recursos públicos, quer por entidades do ~~sector público administrativo~~ como do sector público empresarial. Fica claro que a ~~fiscalização e o controlo financeiro~~ do Tribunal de Contas recai sobre a boa gestão financeira, ~~afastando-se qualquer possibilidade de aquelas acções se restringirem, como no passado, à mera verificação da legalidade e regularidade das operações financeiras.~~⁴⁶

A atenção dos administradores para com a eficiência no gasto público evidencia-se no aprimoramento dos mecanismos de controle de resultados, a cargo dos controles interno e/ou externo.

⁴⁵ TORRES, R. L. **O Tribunal de Contas e o controle da legalidade, economicidade e legitimidade**. Revista de informação legislativa, ano 31, nº 121, jan/mar 1994, p. 266

⁴⁶ SOUSA, A. J. de. **Os Tribunais de Contas na melhoria da Administração Pública: a experiência portuguesa**. Revista do Tribunal de Contas da União, n. 75, p. 27-35, jan/mar 1998.

9. CONTROLE INTERNO

Conforme visto em capítulo anterior (item 7, *in fine*), a disciplina constitucional do controle interno deixa transparecer a função principal desse mecanismo: a avaliação.

Bem, estrutura-se com o fim de avaliar e acompanhar a execução orçamentária do órgão gestor. Sua atuação assemelha-se a de uma assessoria inserida nos órgãos de cúpula para auxiliar na alocação dos recursos, verificar a regularidade dos dispêndios e medir os resultados.

Possui autonomia em relação ao órgão a que pertence, mas não tem independência para aplicar sanções. Caso sejam constatadas irregularidades, deve então dar ciência aos Tribunais de Contas ou representar ao Poder competente para conhecê-las.⁴⁷

O controle interno tem a finalidade de avaliar o cumprimento das metas previstas, avaliar os resultados da gestão quanto à eficácia e à eficiência, assim como a correta aplicação dos recursos públicos.⁴⁸ Essa análise é facilitada pelo fato de o órgão de controle interno estar diretamente envolvido com a unidade gestora, o que possibilita a mensuração precisa dos indicadores de desempenho.

No entanto, a verificação dos resultados promovida por esses órgãos não é tão significativa. A análise prende-se à fiscalização da execução orçamentária sob o aspecto formal.

Tomando como paradigma a Administração Federal, constata-se que o Sistema de Controle Interno Federal utiliza o Sistema Integrado de Administração Financeira (SIAFI) como principal mecanismo de verificação da execução orçamentária.

O SIAFI foi criado pela Secretaria do Tesouro Nacional (STN) e entrou em funcionamento em 1987. Seu objetivo era integrar os sistemas de programação financeira, de execução orçamentária e de controle interno. Nos termos da Instrução Normativa n. 22/86 da STN, consiste em “sistema que processa, com o auxílio da teleinformática, a execução orçamentária, financeira, patrimonial e contábil das entidades da Administração Federal direta e indireta”.

⁴⁷ Esse entendimento foi extraído da análise do artigo 74, § 2º da Constituição Federal. O dec. n. 3.591 e a lei n. 10.180 repetem o dispositivo constitucional.

⁴⁸ Incisos do artigo 74 da CF

Por meio do SIAFI é possível analisar dados e estabelecer índices relacionados às despesas das unidades orçamentárias. Presta-se também ao auxílio no planejamento do orçamento seguinte, uma vez que dinamiza a relação entre o planejamento físico e o planejamento financeiro⁴⁹, ou seja, facilita o correlacionamento entre as despesas previstas e as necessárias.

O SIAFI permite uma visão detalhada da despesa realizada em termos financeiros e assim possibilita que sejam feitos ajustes no orçamento seguinte. Nesse sentido SILVEIRA JR. e TRISTÃO afirmam que “a elaboração de um planejamento não se restringe apenas à fixação de objetivos e ao estabelecimento de linhas de ação; a alocação de recursos às diversas etapas do plano também faz parte do processo de planejamento. E é justamente nessa fase onde mais se peca, dada a insuficiência ou excesso de recursos geralmente acometidos aos planos.”⁵⁰

A quantificação em termos financeiros propicia à administração pública a mensuração exata do custo da ação governamental. Mede a eficiência em termos pecuniários ao traçar a relação entre o volume de dinheiro dispendido e o funcionamento da Administração, tomando como parâmetro o volume de recursos necessário ao funcionamento das mesmas atividades em exercícios anteriores.

⁴⁹ SILVEIRA JÚNIOR, A. e TRISTÃO, G. **SIAFI – um mecanismo de administração e controle do gasto público**. Revista de informação legislativa. ano 30, nº 117, jan/mar 1993. p. 213

⁵⁰ Id.

10. CONTROLE EXTERNO

Segundo Gualazzi, o controle externo é o controle dos controles porque lhe cabe controlar a execução orçamentária e os próprios órgãos que realizam as outras formas de controle, não podendo ser por estes controlado.⁵¹

Em poucas palavras o autor define com exatidão o controle externo. Tem competência para verificar a conformidade da execução da despesa orçamentária às exigências legais no âmbito formal e material, assim como verificar a atividade de fiscalização exercida pelos órgãos de controle interno.

A competência formal exterioriza-se na análise da legalidade e legitimidade. A competência material compreende a análise do interesse público, da economicidade e da eficiência.

O controle do aspecto material da execução da despesa orçamentária vem ganhando espaço na análise dos Tribunais de Contas. Conforme exposto anteriormente, há a preocupação com os resultados, com as metas, com os benefícios sociais do dispêndio. Além da conformidade legal do gasto, interessa o aproveitamento do dinheiro público. É exigível a demonstração de resultados positivos, que correspondem ao máximo benefício possível de ser obtido com um montante pecuniário ou à obtenção do mesmo resultado com o menor custo possível.

Na iniciativa privada o resultado positivo é o lucro. É possível dilatar a margem de lucro diminuindo a quantidade de insumos (matéria-prima, mão-de-obra) necessários para a fabricação de um produto, ou aumentando o número de produtos obtidos de um mesmo volume de insumos.

No setor público, em regra, o objetivo não é o lucro. Os gastos efetuados pela administração pública não se destinam à consecução de um retorno financeiro superior ao investido. O dinheiro dispendido direciona-se à manutenção do aparato estatal e imediata ou mediatamente ao atendimento dos fins públicos. Em vez do lucro, o resultado positivo equivale ao maior benefício social⁵² que é obtido da

⁵¹ GUALAZZI, op. cit. , p. 209

⁵² DALTON, H. **Princípios de finanças públicas**. 3ª ed. Rio de Janeiro: Fundação Getúlio Vargas, 1977, p.39. Segundo o autor, no princípio do maior benefício social levam-se em conta todos os efeitos prováveis que se possam razoavelmente prever de qualquer proposta financeira em discussão. Então, faz-se um balanço de lucros e perdas para a coletividade. Confronta-se esse balanço com o das demais propostas e age-se de acordo com os resultados desse confronto.

contraposição entre os custos e os benefícios. A obtenção do maior benefício social equivale ao uso racional dos recursos orçamentários traduzido no equilíbrio da equação meios/fins. O ânimo de conformar a realização da despesa orçamentária ao disposto é expresso nos princípios da eficiência e da economicidade.

Economicidade é vocábulo do meio econômico e significa a qualidade daquilo que é lucrativo ou vantajoso, por favorecer a contenção de despesas, custar pouco ou demandar poucos gastos.⁵³ Ao ser transposto para a seara pública deve ser compreendido como vantajosidade na relação custo/benefício.

Para a Fundação Getúlio Vargas, economicidade tem a ver com a avaliação das decisões públicas sob o prisma da análise de seus custos e benefícios para a sociedade ou comunidade a que se refere.⁵⁴

Márcia Filomena de Oliveira Mata assevera que “o princípio da economicidade presente no art. 70 da CF, reveste-se do conceito de eficiência caracterizado pela tentativa de com o mínimo de empregos de recursos e esforços, obter o máximo possível de resultados favoráveis”.⁵⁵

Ricardo Lobo Torres afirma que controle da economicidade significa controle da eficiência na gestão financeira e na execução orçamentária, consubstanciada na minimização de custos e gastos públicos e na maximização da receita e da arrecadação.⁵⁶

À primeira vista, parece não haver diferença entre eficiência e economicidade, mas se deve observar que a eficiência é a medida da estimativa de um parâmetro, obtida com base em uma amostra. Assim, é possível medir a eficiência de uma unidade administrativa em relação à economicidade da mesma.

Medir a eficiência significa contrapor o resultado verificado na prática ao resultado possível de ser obtido a partir de uma amostra em situação otimizada. Atuar com eficiência traduz-se na aproximação dessas suas situações, a ocorrida e a possível de ser atingida com o saneamento dos vícios detectados. A eficiência é a situação otimizada de uma equação nem sempre expressa em termos pecuniários.

⁵³ ECONÔMICO. *Novo Aurélio século XXI: o dicionário da língua portuguesa*.

⁵⁴ BUGARIN, P. S. *Reflexões sobre o princípio constitucional da economicidade e o papel do TCU*. Revista do Tribunal de Contas da União. v. 29, nº 78, out/dez 1998, p.44.

⁵⁵ MATA, M. F. de O. *Fiscalização da Administração Pública em face da economicidade*. Revista dos Tribunais. ano 83, nº 710, dezembro de 1994, p. 234

⁵⁶ TORRES, op. cit., p. 266

Tome-se como exemplo a seguinte situação: em uma repartição pública são analisados vinte processos administrativos por semana, que é o número máximo submetido àquela seção. Após treinamento, os funcionários aprendem novas técnicas e são capazes de apreciar trinta processos no mesmo intervalo de tempo. Sem dúvida a eficiência da seção aumentou, porém não houve repercussão no custo, pois continuam a ingressar vinte processos e não se ampliou a competência da repartição.

Suponha a mesma situação, mas **agora** com a diminuição de horas-extras, pois os funcionários não ficam mais **além** do horário para apreciar os vinte processos, ou com a lotação dos funcionários ociosos para outra seção, porque aumentou o rendimento dos demais. A eficiência continua a mesma da situação anterior, mas há benefícios pecuniários para a Administração. O mesmo serviço é realizado a menor custo, de forma mais econômica.

Na primeira hipótese, a seção tornou-se mais eficiente e consumirá os mesmos recursos para funcionar durante o ano. Na segunda, além do aumento da eficiência, haverá aumento da economia. Tudo isso porque a eficiência pode prestar-se a medir vários indicadores de desempenho.

Foi empregado o termo economicidade no art. 70 da Constituição Federal por tratar do controle da execução orçamentária, ato que envolve dispêndio. Utilizou-se eficiência no *caput* do art. 37 da CF por envolver a Administração Pública em situações que nem sempre demandam alteração na relação custo/benefício e sim aspectos qualitativos.

Um posto de saúde pode prestar serviço mais qualificado ao mesmo número de usuários e ao mesmo custo mensal. Pode atender o mesmo número de pessoas com menor tempo de espera em filas. Isto é aumento da eficiência sem alteração na economicidade para a Administração Pública.

Na esfera da eficiência procura-se a melhor maneira de executar as coisas conciliando recursos disponíveis e métodos de trabalho com vistas a um resultado não necessariamente financeiro. Enquanto a economicidade remete à questão do menor custo na aquisição de bens e serviços, a eficiência vai além e enfoca os processos organizacionais, os modelos de direção e de informação aplicados pela administração. Nesta, a questão é se os mesmos objetivos poderiam ser alcançados

com instrumentos mais adequados ou se os mesmos meios poderiam ter um resultado melhor.

Em síntese, os princípios da economicidade e da eficiência se harmonizam. Este vem a acrescentar ao controle externo a possibilidade da análise do rendimento do dinheiro público para além da economicidade. Poderão ser fiscalizados o alcance dos objetivos pretendidos por programas, o atingimento de metas, o desempenho operacional das unidades gestoras, o cumprimento dos objetivos e metas fixados nos contratos de gestão...

11. A ATUAÇÃO DOS ÓRGÃOS DE CONTROLE

A verificação da eficiência é tarefa recente e vem sendo incrementada. É uma exceção no controle da execução orçamentária em que se atenta sobretudo aos aspectos formais. A eficiência pode e **deve** ser medida pelos órgãos de controle interno e externo em todo e qualquer ato relacionado entre as suas atribuições constitucionais e infraconstitucionais.

Na tarefa de fiscalização da **execução** orçamentária o Tribunal de Contas da União (TCU), paradigma do controle **externo**, utiliza a inspeção e a auditoria, que estão regulamentadas no Regimento **Interno do Órgão**.⁵⁷

Nos termos do Regimento, “**inspeção** é o procedimento de fiscalização utilizado pelo Tribunal para suprir **omissões e lacunas** de informações, esclarecer dúvidas ou apurar denúncias quanto à **legalidade** e à **legitimidade** de fatos da administração e de atos administrativos praticados por qualquer responsável sujeito à sua jurisdição”. A auditoria, dentre outras funções, destina-se a avaliar do ponto de vista de desempenho operacional as **atividades e sistemas** dos órgãos e entidades submetidos à jurisdição do TCU, e **aferir os resultados alcançados** pelos programas e projetos governamentais a seu cargo.

No tocante ao controle interno, tomando-se como parâmetro o Sistema de Controle Interno do Poder Executivo Federal, há o delineamento da atividade no dec. n. 3591⁵⁸ e na lei n. 10180⁵⁹.

Os dispositivos de implicação prática são os que estabelecem a auditoria e a fiscalização como técnicas desse órgão de controle (art. 4º do dec. n.3591 e art. 21 *in fine* da lei n. 10180). O artigo 4º do referido decreto dispõe em seus parágrafos que: a **auditoria** visa a avaliar a gestão pública, pelos processos e resultados gerenciais, e a aplicação de recursos públicos por entidades de direito privado e a **fiscalização** visa a comprovar se o objeto dos programas de governo corresponde às especificações estabelecidas, atende às necessidades para as quais foi definido,

⁵⁷ Resolução administrativa n. 15, de 15 de junho de 1993, arts. 205 a 211.

⁵⁸ BRASIL. Dec. n. 3591, de 06 de setembro de 2000. Dispõe sobre o Sistema de Controle Interno do Poder Executivo Federal e dá outras providências. DOFC 08 set. 2000, p. 113, col 2, DOU.

⁵⁹ BRASIL. Lei n. 10180, de 06 de fevereiro de 2001. Organiza e disciplina os Sistemas de Planejamento e de Orçamento Federal, de Administração Financeira Federal, de Contabilidade Federal e de Controle Interno do Poder Executivo Federal, e dá outras providências.

guarda coerência com as condições e características pretendidas e se os mecanismos de controle são eficientes.

As técnicas utilizadas para a fiscalização sofrem pequenas alterações de um órgão para outro, não raras vezes apenas de nomenclatura. Na fiscalização material da realização da despesa orçamentária, emprega-se a auditoria, por ser técnica destinada à verificação dos métodos de trabalho, do funcionamento das unidades administrativas e da gestão do dinheiro público.

A avaliação desses aspectos da administração pública e a análise da conformação do gasto público à eficiência se perfazem com a quantificação dos resultados. A necessidade de apreensão e de interpretação dos dados materiais vem transformando a metodologia da auditoria financeira tradicional.

11.1. Auditoria Operacional

A auditoria operacional evoluiu da auditoria financeira tradicional em função da necessidade de informações sobre a eficácia e a eficiência das organizações, já que a auditoria financeira ou de conformidade preocupava-se em verificar apenas a obediência a normas e regulamentos para evitar fraudes e coibir os desvios de recursos.⁶⁰

FREITAS define a auditoria operacional como:

Aplicação de um conjunto de metodologias, procedimentos, técnicas e métodos de obtenção, aferição, revisão, avaliação e análise de informação ou conhecimento acerca dos resultados (performance) e das estruturas gerenciais das atividades, projetos, programas, políticas e dos órgãos governamentais, com a finalidade de oferecer sugestões que melhorem os níveis dos resultados da ação governamental.⁶¹

Glória Maria apresenta como escopos da auditoria de desempenho: a avaliação de fatores relacionados à qualidade da gestão, a mensuração da economia e eficiência no gerenciamento dos recursos públicos pelos administradores e se as atividades e os programas implementados atingem os objetivos pretendidos e as metas esperadas.⁶²

⁶⁰ FREITAS, C. A. S. de. **Performance audit: uma proposta de definição**. Revista do TCU, nº 90, out/dez de 2001, p. 15

⁶¹ Ibid. , p. 20

⁶² BASTOS, G. M. M. da C. **A experiência do Tribunal de Contas da União em auditoria operacional e avaliação de programas governamentais**. Revista do TCU, nº 92, abr/jun 2002, p.28

NAGEL asseriu que a auditoria operacional “é procedimento de fiscalização para obter dados de natureza contábil, financeira, orçamentária, patrimonial, bem como, dependendo do escopo, para avaliar, do ponto de vista do desempenho operacional, as atividades e sistemas dos órgãos e entidades jurisdicionadas ao TCU e aferir os resultados alcançados pelos programas e projetos governamentais”.⁶³

A análise dos conceitos acima **permite** estabelecer a auditoria como técnica de análise da execução orçamentária, **com ênfase** nos resultados, empregada pelos controles interno e externo no exercício de suas funções institucionais.

A auditoria de desempenho requer a coleta de informações, a avaliação de provas, o exame de bens, a verificação da existência de controles e o cruzamento de dados, culminando na apresentação de um relatório detalhado que orientará a emissão de um parecer.

As duas principais funções da auditoria de desempenho são a avaliação e a adequação. Primeiramente coletam-se dados para aferir o funcionamento da unidade orçamentária, após o que são avaliados e são recomendadas ou determinadas medidas de adequação para saneamento dos vícios encontrados.

Sem dúvida a auditoria de desempenho é dentre os instrumentos de controle o mais completo para a mensuração da eficiência. Porém não se deve distanciar da realidade. Seus custos são elevados, há carência de recursos materiais e pessoais para realizá-la, assim como requer lapso temporal elástico para realizar-se.

Em matéria veiculada no jornal Gazeta do Povo⁶⁴, Waldir Pires, Controlador – Geral da União, afirma que desde o segundo semestre do ano de 2003 a Controladoria Geral da União⁶⁵ está fazendo auditorias em projetos desenvolvidos por municípios com verbas federais. Como não há auditores e fiscais suficientes para fiscalizar todos os projetos, a Controladoria faz um trabalho por amostragem, sorteando mensalmente 60 municípios para serem avaliados.

⁶³ NAGEL, J. **Normas gerais sobre fiscalização e julgamento a cargo do TCU**. Revista do TCU. nº74, out/dez de 1997, p.35

⁶⁴ Jornal “Gazeta do Povo”, ano 86, nº 27.299, edição de 25 de julho de 2004, p.17

⁶⁵ A Controladoria – Geral da União é o órgão central do Sistema de Controle Interno do Poder Executivo Federal (inciso I, do art. 8º do decreto n. 3591 com redação do decreto n. 4304 de 16 de julho de 2002).

No Tribunal de Contas da União, a experiência na área de auditoria operacional teve início nos anos 80. Em 1982 e 1984, a presidência do TCU criou normas para a chamada “auditoria programática” e incorporou ao programa de fiscalização do Tribunal 28 órgãos e entidades da administração pública. A fiscalização dessas entidades compreendia a análise da execução dos programas e das atividades em curso nessas unidades, tendo como critério de avaliação o emprego austero e econômico dos recursos, assim como a identificação de problemas administrativos e a avaliação dos benefícios sociais alcançados pela atuação das unidades. Na época havia polêmica sobre a competência do Tribunal de Contas para fiscalizar aqueles aspectos da execução orçamentária.⁶⁶

Com a promulgação da Constituição de 1988, atribuiu-se ao TCU a fiscalização quanto à economicidade, e com a emenda n.19 também quanto à eficiência. Desde então, a atividade de auditoria a cargo do Tribunal de Contas da União vem sendo aprimorada.

Em abril de 1998, por meio do Governo Federal, o TCU assinou acordo de cooperação técnica com o Governo do Reino Unido da Grã-Bretanha e Irlanda do Norte para a implantação do Projeto de Desenvolvimento de Técnicas de Auditoria de Natureza Operacional, nas áreas de saúde, educação e meio ambiente, com vigência de três anos (de junho de 1998 a junho de 2001).

O acordo destinou-se à troca de experiências na área de auditoria operacional entre os dois países e associou o treinamento teórico com a execução supervisionada de auditorias-piloto.

Um dos produtos desse projeto de capacitação foi a elaboração do Manual de Auditoria de Desempenho, posteriormente denominado Manual de Auditoria de Natureza Operacional, que trata dos procedimentos básicos adotados pelo corpo técnico do TCU nos trabalhos de auditoria operacional e de avaliação de programas.

Houve um incremento na atividade de auditoria a cargo do controle externo, no entanto padece dos mesmos problemas descritos pelo controlador-geral da União. Basta acessar o sítio da Internet do Tribunal de Contas da União⁶⁷ para

⁶⁶ SPECK, B. W. *Inovação e rotina no Tribunal de Contas da União: o papel da Instituição superior de controle financeiro no sistema político administrativo do Brasil*. São Paulo: Fundação Konrad Adenauer, 2000, p.158-159

⁶⁷ <<http://www.tcu.gov.br>>

constatar que no âmbito federal a auditoria de desempenho ocorre em alguns poucos programas. Em verdade, o emprego minimizado dessa modalidade não passa de adequação do TCU às condições que lhe são oferecidas para executar suas atribuições.

A avaliação entre custo e benefício da auditoria de desempenho também é um quantitativo e um limitativo a ser observado.

No relatório do acórdão 380/2003 - plenário do TCU,⁶⁸ que trata de auditoria de desempenho realizada no Projeto Reforço à Reorganização do SUS (Reforsus). No item dedicado à avaliação da relação entre o custo e o benefício da auditoria, o enunciado é: "... tendo em vista que o custo estimado da auditoria foi de R\$ 40 mil, conclui-se que o valor economizado pelo Reforsus em decorrência das recomendações do Tribunal, no montante de R\$ 3,4 milhões, é oitenta e cinco vezes superior ao custo da auditoria, ou seja, foram economizados 85 reais do Programa para cada real investido na auditoria".

Em programas ou serviços de custo menos significativo, os gastos com a auditoria superariam os benefícios trazidos pela adequação da atividade às recomendações e determinações dos auditores. Nesse sentido, a própria realização da auditoria operacional atentaria ao princípio da eficiência.

As auditorias de natureza operacional têm o escopo de verificar malversações no uso do dinheiro público e determinar correções. A eficiência é imperativo dirigido ao órgão gestor. Assim, um dos itens avaliados é o controle que o órgão auditado mantém quanto à eficiência.

Em auditoria operacional realizada pelo TCU no Programa EMAER – 32,⁶⁹ um dos quesitos da auditoria versava sobre a existência de controles de eficiência e eficácia existentes, ou que poderiam existir sobre o programa.

Na justificativa da indagação asseverou-se que com o advento da lei de responsabilidade fiscal surge a necessidade de se controlar a eficácia, a eficiência e

⁶⁸ BRASIL. Tribunal de Contas da União. Relatório de monitoramento de auditoria. Processo 013.790/1997-8. Tribunal de Contas da União e Ministério da Saúde. Ministro-Relator: Augusto Sherman Cavalcanti. 16 abr. 2003. Disponível em: <<http://www.tcu.gov.br/htm2004/menu2/normasjurisprudencia/normasejurisprudencia.htm>>. Acesso em : 31 ago. 2004.

⁶⁹ BRASIL. Tribunal de Contas da União. Relatório de Auditoria Operacional. Processo 015.227/2001-0. Acórdão 36/2003 – Plenário. Tribunal de Contas da União e Diretoria de Engenharia da Aeronáutica. Ministro-Relator: Ubiratan Aguiar. 29 jan. 2003. Disponível em: <<http://www.tcu.gov.br/htm2004/menu2/normasjurisprudencia/normasejurisprudencia.htm>>. Acesso em: 31 ago. 2004.

no que for factível a efetividade dos programas governamentais. Além do que, desde a EC n.19/98 a eficiência é princípio e deve servir de baliza para a atuação da Administração Pública:

Em auditoria realizada pelo TCU para exame da aplicação dos recursos repassados ao Comitê Olímpico Brasileiro, constatou-se violação ao princípio da eficiência nos procedimentos para contratação de fornecedores e prestadores de serviço. Os procedimentos de contratação impossibilitavam que diversos e potenciais fornecedores e prestadores de serviços tomassem conhecimento das contratações pretendidas, ferindo o princípio da publicidade e também o princípio da eficiência, pois justamente entre esses potenciais interessados poder-se-ia encontrar a proposta mais vantajosa para o Comitê.⁷⁰

As auditorias operacionais são um avanço, mas não podem ocorrer na totalidade dos casos de competência dos Tribunais de Contas, pelas razões já expostas.

Bruno Wilhelm Speck analisa algumas decisões do Tribunal de Contas da União e apresenta como aspectos motivadores da escolha de um programa, contrato ou obra a ser auditado, além da motivação política, três motivos técnicos que aparecem de forma direta ou indireta para explicar por que determinada área foi examinada em detalhes: I – irregularidades ou problemas gerenciais constatados em outros processos de controle, como a prestação de contas ou auditorias anteriores; II – peso financeiro do programa ou setor; III – investigação de áreas com mecanismos de controle interno fracos ou inexistentes.⁷¹

O autor explica ainda que as justificativas políticas e técnicas têm impacto sobre os conteúdos das auditorias e embora se busque uma padronização para as auditorias, elas diferem bastante em relação aos critérios de avaliação aplicados e da operacionalidade das conclusões, no sentido de identificar responsabilidades ou fornecer recomendações para saneamento dos vícios encontrados. Em geral o relatório de auditoria é vago assim como as recomendações são genéricas e em

⁷⁰ BRASIL. Tribunal de Contas da União. Relatório de Auditoria. Processo 018.624/2002-1, acórdão 313/2003 – Segunda Câmara. Tribunal de Contas da União e Comitê Olímpico Brasileiro. Ministro-Relator: Adylson Motta. 11 mar. 2003. Disponível em: <<http://www.tcu.gov.br/htm2004/menu2/normasjurisprudencia/normasejurisprudencia.htm>>. Acesso em: 31 ago. 2004.

⁷¹ SPECK, op. cit. , p. 107-109

poucos casos chegam a identificar problemas operacionais específicos ou responsabilidades concretas para as irregularidades.⁷²

Em suma, as auditorias operacionais adentram no aspecto material da despesa pública para medir a qualidade e o efeito de determinados procedimentos, para então levantar um debate sobre melhorias possíveis.

Podem ter origem na instrução de processos de prestação ou tomadas de contas, para esclarecimentos ou levantamento de informações complementares. Quando integram aqueles processos, seus resultados serão submetidos a crítica e conduzidos a julgamento. Quando a auditoria operacional é realizada isoladamente, é presidida por ministro-relator, responsável pela instrução e elaboração do parecer, e, em última instância, este será votado pelo órgão colegiado, na forma dos processos de julgamento.

11.2. Modalidades de atos sujeitos a controle

Qualquer ato praticado pelos administradores sujeitos à jurisdição dos Tribunais de Contas, de que resulte receita ou despesa, pode ser fiscalizado quanto à eficiência.⁷³

Eis este parecer: “Conforme estudos realizados pelo DCJ e a COF, que consideraram diversas alternativas **à luz dos princípios da eficiência e da economicidade**, (destaquei) as estampilhas serão substituídas, a partir de agosto de 2002, por selos adesivos, faqueados, invioláveis e numerados, com dispositivo de segurança gráfica e com página de fundo igualmente numerada.”⁷⁴

Qualquer ato sujeito a controle pode ser verificado quanto à eficiência. Assim, os contratos realizados pelo poder público são objeto de controle interno e externo e submetem-se aos princípios da Administração Pública.

⁷² Ibid. , p. 109-110

⁷³ BRASIL. Lei n. 8.443, de 16 julho de 1992. Dispõe sobre a Lei Orgânica do Tribunal de Contas da União e dá outras providências. Art. 41

⁷⁴ BRASIL. Tribunal de Contas da União. Relatório de auditoria operacional e de conformidade. Processo 003.953/2001-5, acórdão 11/2003 – Plenário. Tribunal de Contas da União e Ministério das Relações Exteriores. Ministro-Relator: Adylson Motta. 22 jan. 2003. Disponível em: <<http://www.tcu.gov.br/htm2004/menu2/normasjurisprudencia/normasejurisprudencia.htm>>. Acesso em: 31 ago. 2004.

A verificação dos contratos pode dar-se isoladamente, mas o que ocorre é a apreciação quando da prestação de contas, tomada de contas e tomada de contas especial.

Em apreciação de contrato realizado para o fornecimento de fotocópias, constatou-se que a franquia contratada excedia em 19,87% a média mensal do consumo de cópias utilizadas, atentando contra o princípio da eficiência.⁷⁵

A contratação direta de instituição sem fins lucrativos para executar atividade que poderia ser perfeitamente desenvolvida pela instituição pública contratante ofende o princípio da eficiência.⁷⁶

A contratação de fornecedores e prestadores de serviço sem a devida publicidade, prejudicando que diversos e potenciais fornecedores e prestadores de serviços tomem conhecimento das contratações pretendidas, também prejudica o princípio da eficiência.⁷⁷

Bem, se fosse possível, todos os contratos envolvendo o dispêndio de recursos públicos deveriam ser controlados para além da legalidade, avaliados sob o crivo do princípio da eficiência.

A EC n.19/98 trouxe algumas alterações em relação aos contratos ao acrescentar no art. 37 da CF o § 8º. Esse dispositivo possibilita a ampliação da autonomia gerencial, orçamentária e financeira dos órgãos e entidades da administração direta e indireta, mediante contrato que tenha por objeto a fixação de metas de desempenho para o órgão ou entidade, a ser firmado entre seus administradores e o poder público.

Esse dispositivo insere-se no processo de descentralização da Administração Pública ao introduzir uma relação contratual de maior autonomia para os órgãos públicos. Prevê regulamentação de caráter complementar às leis orçamentárias, sendo que a lei orçamentária anual abrangerá a totalidade dos valores monetários

⁷⁵ BRASIL. Tribunal de Contas da União. Prestação de Contas relativa ao exercício de 1997. Processo 400.076/1998-5, acórdão 733/2000 – Segunda Câmara. Ministro-Relator: Valmir Campelo. 12 dez. 2000. Disponível em: <<http://www.tcu.gov.br/htm2004/menu2/normasjurisprudencia/normasejurisprudencia.htm>> Acesso em: 31 ago. 2004.

⁷⁶ BRASIL. Tribunal de Contas da União. Prestação de contas relativa ao exercício de 2000. Tribunal de Contas da União e Universidade Federal de Pernambuco. Processo 009.204/2001-0, acórdão 1021/2003 – Primeira Câmara. Ministro-Relator: Humberto Guimarães Souto. 20 maio 2003. Disponível em: <<http://www.tcu.gov.br/htm2004/menu2/normasjurisprudencia/normasejurisprudencia.htm>> Acesso em: 31 ago. 2004.

⁷⁷ v. nota 67

alocados pelo Estado e a lei de regulamentação dos contratos versará sobre aspectos específicos que terão reflexos indiretos sobre os valores dotados LOA.

ZYMLER explica que nesses contratos o controle da legalidade cede espaço ao controle teleológico ou finalístico: “O padrão avaliador a ser utilizado pelo controle externo passa a ser o conteúdo e o fiel cumprimento do contrato de gestão, pois nele devem estar fixados adequadamente os objetivos e metas da entidade, bem como os critérios e parâmetros de avaliação quantitativa e qualitativa (indicadores de desempenho).”⁷⁸

A Constituição Federal de 1988 atribui ao Tribunal de Contas da União a possibilidade de sustar contratos. O texto constitucional refere-se à possibilidade de fazê-lo quando da constatação de ilegalidade. Os contratos de gestão alteram esse panorama, se tais contratos prevêem metas e indicadores, autorizam a análise material desses contratos.

Segundo Jorge Ulisses Jacoby Fernandes⁷⁹, o inciso X e §§ 1º e 2º do art. 71 da CF, ao referir-se à sustação admitiu, implicitamente, que a mesma tivesse natureza cautelar ou definitiva. Cautelar quando determinada no curso de um processo; definitiva quando anunciado pelo Tribunal de Contas da União com a recomendação para que a administração adote as medidas legais compatíveis com a continuidade do mesmo.

Ao tomar ciência da decisão do TCU e discordar, a autoridade administrativa poderá impetrar recurso perante o Tribunal ou iniciar ação judicial. Se anuir à decisão que determinou a sustação, verificará se a mesma deve ter natureza cautelar, corrigindo/sanando o contrato, ou definitiva, rescindindo ou anulando-o.

Na seara de fiscalização de contratos, a decisão do TCU não é vinculativa. Diante da recusa da autoridade administrativa, este deve requerer a sustação do contrato ao Poder Legislativo, o qual tem o prazo de 90 dias para efetivar o ato de sustação e adotar as medidas cabíveis ou manifestar-se contrariamente à decisão do Tribunal.⁸⁰

⁷⁸ ZYMLER, B. **Questões de controle. Controle das finanças públicas no Brasil: visão atual e prospectiva**. Revista do TCU. nº 76, abr/jun 1998. p. 41

⁷⁹ FERNANDES, J. U. J. **A ação dos Tribunais de Contas sobre os contratos**. Revista Fórum Administrativo – Direito Público. ano 4, nº 38, abril de 2004. p. 3686

⁸⁰ Art. 71 da Constituição Federal

No tocante às obras, a fiscalização a cargo dos Tribunais de Contas incide especialmente no aspecto da economicidade (eficiência econômica).

A partir de 1997 o Tribunal de Contas da União executa o trabalho de auditoria em obras, já tendo fiscalizado 1713 obras no período de 1997 a 2003. No ano de 2003, 400 obras foram analisadas no país e as principais constatações foram superfaturamento, ausência de projeto básico e de licença ambiental e restrição a competitividade nos processos licitatórios. Segundo dados do TCU,⁸¹ uma em cada cinco obras em curso estava irregular, comprometendo cerca de R\$ 3 bilhões do total de R\$ 14 bilhões previstos no orçamento.

Em relação às obras, o papel dos Tribunais prende-se à verificação da regularidade das licitações, do preço de mercado dos materiais e mão-de-obra, da disponibilidade de recursos orçamentários, aspectos ligados ao rendimento dos valores orçamentários destinado às obras. A ineficiência então se verifica quando o dinheiro público investido apresenta rendimento inferior ao obtido pelo setor privado em obra idêntica ou similar, supera o preço de mercado ou a obra não presta aos fins para que foi concebida.

Não é interessante discorrer sobre todos os atos da Administração Pública passíveis de controle. Em síntese, toda atuação administrativa sujeita aos controles interno ou externo pode e deve ser avaliada sob o crivo da eficiência.

⁸¹ VILAÇA, M. V. **Os Tribunais de Contas e a qualidade do serviço público**. Revista do TCU. nº 98, out/dez 2003, p.81 e 91.

12. O PRINCÍPIO DA EFICIÊNCIA COMO DEFESA

É interessante observar que o princípio da eficiência tem sido invocado a título de defesa ou justificativa para as irregularidades encontradas pelo Tribunal de Contas da União. Se o Tribunal verifica ofensa aos princípios da legalidade, da impessoalidade ou da moralidade eis que vem o administrador a arguir a atuação em conformidade com o princípio da eficiência, para romper aqueles limites.

No acórdão 688/2002, da Primeira Câmara do TCU, em recurso de reconsideração o responsável pela gestão do dinheiro público elenca como justificativa à irregularidade “as dificuldades no sistema administrativo público e privado e a carência de uma assessoria à altura das responsabilidades” como empecilhos a um regime eficiente. Ainda menciona “o princípio da economicidade como causa preponderante à eficácia e à eficiência, podendo inclusive ser sobreposto ao princípio da legalidade”.⁸²

No exame do mérito o referido acórdão enfatizou que os princípios da eficiência e da legalidade devem ser aplicados conjuntamente e em harmonia, não se sobrepondo um ao outro, porque nada impede que o administrador seja eficiente e observe a legalidade.

No acórdão 427/2001, da 1ª Câmara, que apreciou recurso de reconsideração, o recorrente explica que quando da execução de convênio não teve outra alternativa senão “atender ao clamor de seu povo, razão pela qual, valendo-se do princípio da eficiência, utilizou os recursos provenientes do convênio em questão para construir duas unidades escolares”. Afirmou ainda não ter havido desvio de finalidade, pois os recursos foram aplicados em um mesmo objetivo, e tal fato foi moralmente justificado, porque teve um número maior de beneficiários.⁸³

⁸² BRASIL. Tribunal de Contas da União. Recurso de reconsideração. Processo 525.098/1996-8, acórdão 688/2002 – Primeira Câmara. Ministro-Relator: Augusto Sherman Cavalcanti. 22 out. 2002. Disponível em: <<http://www.tcu.gov.br/htm2004/menu2/normas-jurisprudencia/normasejurisprudencia.htm>> Acesso em: 31 ago. 2004.

⁸³ BRASIL. Tribunal de Contas da União. Recurso de reconsideração. Processo 375.103/1995-3, acórdão 427/2001 – Primeira Câmara. Ministro-Relator: José Antonio Barreto de Macedo. DOU 14/08/2001. Disponível em: <<http://www.tcu.gov.br/htm2004/menu2/normas-jurisprudencia/normasejurisprudencia.htm>>. Acesso em: 31 ago. 2004.

Atender a um princípio não significa desobrigar-se dos demais, deve existir ponderação. A adequação simultânea aos princípios pode ser exemplificada no trecho de relatório:

Se por um lado a lei autoriza a contratação de direta das instituições brasileiras sem fins lucrativos incumbidas regimental ou estatutariamente da pesquisa, ensino ou desenvolvimento institucional, não excepciona nem estabelece qualquer condição no sentido de que as atividades a serem contratadas não sejam rotineiramente desenvolvidas pela instituição pública, por outro lado é a própria Lei Maior que exige do Administrador a observância do princípio da eficiência, o que acabou não se verificando. (acórdão 1021/2003, 1ª Câmara).⁸⁴

O excerto nada mais faz que evidenciar entendimento pacífico há muito tempo no meio doutrinário, de que à Administração Pública só é permitido fazer aquilo autorizado em lei, porque por mais que o administrador esteja bem intencionado, não pode afastar os preceitos do regime jurídico-administrativo sob o argumento de que os mesmos atrapalham o próprio interesse público.

⁸⁴ v. nota 73

13. EFICIÊNCIA E DISCRICIONARIEDADE

Os atos administrativos contêm uma porção discricionária e uma porção vinculada. Diz-se discricionária quando o regramento não atinge todos os aspectos da atuação administrativa. A lei deixa certa margem de liberdade de decisão diante do caso concreto, de tal modo que a autoridade poderá optar por uma dentre várias soluções possíveis, todas válidas perante o direito. Há vinculação quando a lei não deixa opções. Preenchidos alguns pressupostos, a administração deve agir de tal ou qual forma.⁸⁵

A discricionariedade administrativa “constitui uma prerrogativa concedida pelo poder positivo à administração pública que lhe permite inserir, de modo controlado e delimitado, critérios de conveniência e oportunidade na formação da vontade administrativa”.⁸⁶ São os estatutos que deixam ao administrador espaço para a apreciação discricionária. Há discricionariedade quando: “a lei estabelece expressamente mais de uma opção para a ação administrativa no caso concreto; ou, omite-se em fixar o motivo ou objeto do ato administrativo, ou, por fim, quando são empregados no texto normativo termos com larga dimensão semântica para sua apreciação”.⁸⁷

Na realização da despesa orçamentária, em que interfere a eficiência na discricionariedade?

Na elaboração do orçamento público são consignadas dotações a funções e programas, obras, projetos ou atividades. Há um montante disponível a ser gasto pelo administrador público consoante a conveniência e a oportunidade (a regra é a disponibilidade).

Assim, havendo determinado valor destinado à execução de obras, a Administração por meio de juízo de valor, isto é, conforme a conveniência e a oportunidade, escolherá quais obras serão realizadas. Poderá ser pavimentada a rua A ou B, poderá ser construída uma escola no bairro X ou no bairro Y.

Após a escolha da obra a ser realizada são analisadas as alternativas à sua execução. A estrada pode ser construída em pista simples com acostamento, pode

⁸⁵ DI PIETRO, M. S. Z. **Discricionariedade administrativa na Constituição de 1988**. p. 40

⁸⁶ MELLO, op. cit. , p. 629-653

⁸⁷ Id.

ser construída em pista dupla. Para isso, avalia-se o tráfego, a segurança, a manutenção.

Todo esse processo antecede a execução da despesa orçamentária e pertence ao âmbito discricionário da administração pública. Assim, se a pavimentação da estrada A facilita o escoamento da safra agrícola de uma região produtora, evitando o perecimento de parte da carga e a estrada B liga a cidade a um distrito, a escolha pela realização de uma ou outra é faculdade conferida ao administrador.

Essa faculdade não é absoluta. A disponibilidade do gasto propicia ao administrador uma esfera de licitude dentro da qual possa agir, a qual é delimitada pelos princípios ordenadores da atividade administrativa. Apesar de não haver vinculação legal, não é permitido o afastamento dos princípios do interesse público, da moralidade, da economicidade, da eficiência, da razoabilidade e outros.

A discricionariedade confere à administração a escolha de uma solução dentre várias possíveis, segundo critérios de conveniência e oportunidade, mas a escolha deve pautar-se pelos ditames principiológicos, logo este vem a restringir aquela área de liberdade. Assim, se a eficiência é princípio expresso, não é dado ao administrador público agir em conformidade ou não-conformidade com o mesmo, segundo sua conveniência.

Referido princípio é um instrumento de averiguação da relação do gasto público com os benefícios advindos. A avaliação da eficiência vem após a execução orçamentária, o que não significa dizer que não deva nortear a opção. Sim, é possível agir livremente e somente após verificar se foram atendidos os princípios da legalidade, da impessoalidade, da publicidade, da eficiência, porque a violação implica na superveniência de sanções ou nulidades.

À administração não é lícito optar de maneira aleatória entre as várias opções existentes. Há que se analisar o caso concreto para evidenciar qual a melhor opção.

Nesse sentido é oportuno mencionar mais uma vez a decisão do TCU proferida em processo de prestação de contas relativa ao exercício de 2002 da Universidade Federal Rural de Pernambuco.⁸⁸

⁸⁸ v. nota 73. No caso apreciado pelo TCU, deu-se a contratação sem licitação, de fundação de apoio para auxiliar na prática de atos administrativos de competência da universidade.

No relatório, assinalou-se que se por um lado a lei autoriza a contratação direta das instituições brasileiras sem fins lucrativos incumbidas regimental ou estatutariamente da pesquisa, ensino ou do desenvolvimento institucional e não excepciona nem estabelece qualquer condição no sentido de que as atividades a serem contratadas não sejam rotineiramente desenvolvidas pela instituição pública contratante, por outro lado, é a própria Constituição que exige do administrador a observação do princípio da eficiência.

Nesse documento observa-se a análise conjunta da discricionariedade e da eficiência. O gasto do dinheiro público deve obedecer à conveniência e oportunidade assim como aos critérios técnicos. Consoante HARGER, “o princípio da eficiência impõe a adoção da melhor opção. O desrespeito a essa regra implica a invalidade do ato. Essa é a grande utilidade do princípio da eficiência. **Serve de baliza para a atuação discricionária**”. (grifei) ⁸⁹

Interessante observar a relação entre o princípio da eficiência e a discricionariedade, porque a eficiência da atuação da administração pública só é mensurada simultânea ou posteriormente à execução. Tem-se então de esperar a superveniência de um resultado para julgar a gestão. Mas o princípio da eficiência exige do administrador a análise das diversas alternativas que lhe são apresentadas antes do início da execução de forma a adotar a mais eficiente.

Dessa forma, o princípio da eficiência vem a complementar a discricionariedade administrativa, pois a opção por alternativa que não se apresentou como a melhor na fase de planejamento, dificilmente resultará na mais eficiente após a realização.

Na verdade, a análise da eficiência compara a realização da despesa orçamentária e a execução possível em situação otimizada. Por exemplo, ao optar pela construção de uma creche o administrador exerceu uma prerrogativa discricionária. O órgão de controle avaliará a eficiência da obra não em relação às transformações sociais, aos benefícios à comunidade, à necessidade da região por uma escola ou a creche, isso pertence à política (conveniência e oportunidade). Aquele avaliará a gestão na execução da obra. Se com o mesmo numerário seria

⁸⁹ HARGER, M. **Reflexões iniciais sobre o princípio da eficiência**. Revista Boletim de Direito Administrativo, dez. 1999, p. 808

possível edificar duas ou três creches, comparará os valores com o preço de mercado, poderá verificar a qualidade da construção em relação ao valor da obra...

Quando se diz que o princípio da eficiência vem a restringir a discricionariedade, deve-se compreender que essa limitação ocorre na fase de execução da despesa orçamentária e não no planejamento (fase decisória). Identificado o objetivo, deve ser executado de maneira eficiente.

14. CONCLUSÃO

O trabalho exposto permite fazer algumas considerações:

1. O princípio da eficiência destina-se a todas as atividades administrativas do Estado, apesar do ânimo legislativo que o originou perseguir a melhoria qualitativa do serviço público;
2. O vocábulo eficiência deve ser tomado na conceituação mais ampla possível, o que é compatível com o emprego usual do termo;
3. O planejamento e a avaliação são instrumentos úteis à consecução da eficiência;
4. O orçamento-programa, pela sua funcionalidade, tem papel relevante para uma administração pública eficiente;
5. A verificação da eficiência requer superveniência de resultados e análise comparativa;
6. Eficiência e economicidade são princípios complementares;
7. A fiscalização da eficiência destina-se principalmente à reorganização da administração pública;
8. Há produção normativa recente regulando a consecução de resultados pela administração pública;
9. Dentre os aspectos orçamentários fiscalizados predomina o formal; o controle da eficiência é exceção;
10. O princípio da eficiência limita a discricionariedade administrativa no momento da execução orçamentária;
11. A racionalidade do gasto do dinheiro público interessa à administração pública por significar economia aos cofres públicos.

A inserção do princípio da eficiência no texto constitucional e a preocupação com a boa gestão dos recursos orçamentários denotam a busca do equilíbrio no orçamento público.

É verdade que em algumas situações a atuação eficiente não terá repercussão pecuniária ou esta será inexpressiva, mas na grande maioria dos casos significa diminuição dos gastos, ou aumento dos benefícios com o mesmo numerário. Surge como alternativa à majoração dos tributos.

Em apreciação crítica, pode-se dizer que a origem da fixação estatal à eficiência, objetiva mais o equilíbrio entre receitas e despesas e menos a qualidade, rapidez, desburocratização, racionalidade da administração pública.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

BASTOS, Celso Ribeiro e MARTINS, Ives Gandra. **Comentários à Constituição do Brasil**: (promulgada em 5 de outubro de 1988). v.3, t.2. 2ª ed. São Paulo:Saraiva, 2002

BASTOS, Glória Maria Mérola da Costa. **A experiência do Tribunal de Contas da União em auditoria operacional e avaliação de programas governamentais**. Revista do Tribunal de Contas da União. nº 92, p. 28-37, abr/jun 2002.

BUGARIN, Paulo Soares. **Reflexões sobre o princípio constitucional da economicidade e o papel do Tribunal de Contas da União**. v.29, nº78, p. 41- 45, out/dez 1998.

CUSTODIO FILHO, Ubirajara. **A Emenda constitucional 19/98 e o princípio da eficiência na Administração Pública**. Revista dos Tribunais – Cadernos de Direito Constitucional e Ciência Política. ano 7, nº 27, p. 209-217, abr/jun 1999.

DALTON, Hugh. **Princípios de finanças públicas**. Trad. De Maria de Lourdes Modiano, rev. Por Aliomar Baleeiro. 3ª ed. Rio de Janeiro: Fundação Getúlio Vargas, 1977. p. 33-39

DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella. **Direito Administrativo**. 16ª ed. São Paulo: Atlas, 2003.

_____. **Discricionariedade administrativa no Constituição de 1988**. São Paulo: Atlas, 1991.

FERNANDES, Jorge Ulisses Jacoby. **A ação dos tribunais de contas sobre os contratos**. Revista Fórum Administrativo – Direito Público. ano 4, nº38, p. 3686-3689, abril de 2004.

_____. **Responsabilidade fiscal, questões práticas na função do ordenador de despesa; na terceirização da mão-de-obra; na função do controle administrativo**. 2ª ed. rev., atual. e ampl. Brasília: Brasília Jurídica, 2002

FERREIRA, Aurélio Buarque de Holanda. **Novo Aurélio século XXI: o dicionário da língua portuguesa**. 3ª ed. Rio de Janeiro: Nova Fronteira, 1999

FREIRE, Victor Amaral. **Controle de resultados**. Revista do Tribunal de Contas da União. ano 3, nº 3, p. 57-65, 1972.

FREITAS, Carlos Alberto Sampaio de. **Performance audit: uma proposta de definição**. Revista dos Tribunais de Contas da União. nº 90, p.13-21, out/dez 2001.

GIACOMONI, James. **Orçamento público**. 7ª ed. São Paulo: Atlas, 1997.

GUALAZZI, Eduardo Lobo Botelho. **Regime jurídico dos tribunais de contas**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1992.

HARGER, Marcelo. **Reflexões iniciais sobre o princípio da eficiência**. Revista Boletim de Direito Administrativo. ano 15, nº 12, p.802-809, dez. 1999. São Paulo: NDJ, 1999.

MACHADO JÚNIOR, José Teixeira e REIS, Haroldo da Costa. **A lei 4320 comentada**. 28ªed. Rio de Janeiro: IBAM, 1997

MARTINS, Jane França. **O orçamento-programa e suas implicações**. Revista de Informação Legislativa. Senado Federal. ano 16, nº 61, p. 145, jan/mar 1979.

MATA, Márcia Filomena de Oliveira. **Fiscalização da Administração Pública em face da economicidade**. Revista dos Tribunais. ano 83, v.710, p.233-236, dez. 1994.

MEIRELLES, Hely Lopes. **Direito Administrativo Brasileiro**. 22ª ed. at. por Eurico de Andrade Azevedo, Délcio Balestero Aleixo e José Emmanuel Burle Filho. São Paulo: Malheiros, 1997

MELLO, Celso Antônio Bandeira de. **Curso de Direito Administrativo**. 13ª ed. São Paulo: Malheiros, 2001

MODESTO, Paulo. **Notas para um debate sobre o princípio da eficiência**. Revista Boletim de Direito Administrativo. ano 16, nº 11, p.830-837, nov. 2000. São Paulo: NDJ, 2000.

MORAES, Alexandre de. **Direito Constitucional**. 10ª ed. São Paulo:Atlas, 2001

MOREIRA NETO, Diogo de Figueiredo. **Curso de Direito Administrativo: parte geral e parte especial**. Rio de Janeiro: Forense, 2003.

MUSGRAVE, Richard A.; MUSGRAVE, Peggy B. **Finanças públicas: teoria e prática**. trad. Carlos Alberto Primo Braga. ver. téc. Cláudia Cunha Campos Eris e Ibrahim Eris. RJ: Campus. SP: Ed. Da Universidade de São Paulo, 1980.

NAGEL, José. **Normas gerais sobre fiscalização e julgamento a cargo do Tribunal de Contas da União**. Revista do Tribunal de Contas da União. nº 74, p. 31-50, out/dez 1997.

SILVA, De Plácido e. **Vocabulário Jurídico**. v.1. Rio de Janeiro: Forense, 1997.

SILVA, Fernando Antônio Rezende da. **Finanças Públicas**. 2ª ed. São Paulo: Atlas, 2001.

SILVA, José Afonso da. **Curso de Direito Constitucional Positivo**. 19ª ed., São Paulo: Malheiros Editores, 2001.

SILVEIRA JÚNIOR, Aldery e TRISTÃO, Gaspar. **SIAFI – um mecanismo de administração e controle do gasto público**. ano 30, nº 117, p.203-218, jan/mar 1993.

SOUSA, Alfredo José de. **Os Tribunais de Contas na melhoria da Administração Pública: a experiência portuguesa**. Revista do Tribunal de Contas da União, nº75, p. 27-35, jan/mar 1998

SPECK, Bruno Wilhelm. **Inovação e rotina no Tribunal de Contas da União: o papel da instituição superior de controle financeiro no sistema político-administrativo do Brasil**. São Paulo: Fundação Konrad Adenauer, 2000.

TORRES, Ricardo Lobo. **O Tribunal de Contas e o controle da legalidade, economicidade e legitimidade**. Revista de Informação Legislativa. Senado Federal. ano 31, nº 121, p.265-271, jan/mar 1994.

VILAÇA, Marcos Vinicius. **Os Tribunais de Contas e a qualidade do serviço público**. Revista do Tribunal de Contas da União. nº98, p. 19-24, out/dez 2003.

ZYMLER, Benjamin. **Questões de controle: controle das finanças públicas no Brasil – visão atual e prospectiva**. Revista do Tribunal de Contas da União. nº 76, p.15-42, abr/jun 1998.